

FACULTÉ DE DROIT DE LYON

La RESTITUTION
des Droits Simples
d'Enregistrement
de l'Origine à nos Jours

THÈSE POUR LE DOCTORAT

soutenue par

PIERRE SALMON

*Receveur-Rédacteur près la Direction de l'Enregistrement
des Domaines et du Timbre
de Seine-et-Marne*

NOVEMBRE 1920



Imprimerie Veuve L. COTREL

24 — Rue de Dammarie — 24

— MELUN —

FACULTÉ DE DROIT DE LYON

La RESTITUTION
des Droits Simples
d'Enregistrement
de l'Origine à nos Jours

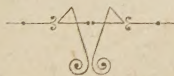
THÈSE POUR LE DOCTORAT

soutenue par

PIERRE SALMON

*Receveur-Rédacteur près la Direction de l'Enregistrement
des Domaines et du Timbre
de Seine-et-Marne*

NOVEMBRE 1920



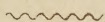
Imprimerie Veuve L. COTREL

24 — Rue de Dammarie — 24

— MELUN —



A la Mémoire de ma Mère



A M. JOSSERAND

Professeur de Droit Civil — Doyen de la Faculté de Droit de Lyon

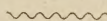
Président de Thèse

A MM. BOUVIER

Professeur de Science financière et de Législation française des finances

et LAMEYRE

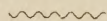
Professeur d'Histoire du Droit public et de Droit administratif



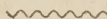
A Mon PÈRE

—

A Mon FRÈRE

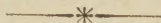


A Ma FAMILLE



A Mes AMIS

NOTIONS PRÉLIMINAIRES



Objet de la thèse — De l'Indû — Définition — Conséquences
du Paiement Indû — Fondement de la Restitution.

1. — Pour que la question de la restitution se pose, en matière d'impôt, il faut, ou que la perception ait été irrégulière dès le principe (infra n° 38-53-106), ou qu'elle ait été effectuée en vue d'une cause future, qui ne s'est pas réalisée (infra n° 56-116 et s), ou enfin, que, régulière à l'origine, cette perception soit considérée, à la suite d'un événement postérieur, comme si elle n'avait jamais eu ni cause, ni base, (infra n° 39-57 et s-119 et s. Comparer avec infra 33 à 35).

2. — Je me propose d'exposer les principes qui gouvernent la restitution des droits d'enregistrement dans ces diverses hypothèses.

3. — L'étude de la restitution des droits d'enregistrement est liée à celle de la répétition de l'Indû.

Or, il y a indû, quand une personne accomplit, à titre de paiement, au profit d'une autre personne, une prestation à laquelle elle n'était pas obligée.

4. — Cette prestation appauvrit son auteur et enrichit à ses dépens, celui qui la reçoit sans droit. Et puisque « Nul ne doit s'enrichir, sine jure, au détriment d'autrui » l'auteur du paiement répétera ce qu'il a indûment déboursé et celui qui a reçu restituera ce qu'il ne devait pas recevoir. L'équité l'exige.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Première Partie

Etude historique et de droit comparé

5. — Avant d'analyser les textes qui consacreront le principe de la restitution des droits d'enregistrement, il est indispensable, pour bien saisir, le mécanisme de cette restitution, les limites qu'elle comporte, et qu'elle a reçues, en fait, de rechercher les solutions données au problème de l'Indû, à travers les âges, les peuples et dans les diverses branches du droit.

6. — Dégagé de bonne heure par la philosophie, le principe de la restitution de l'Indû fut enseigné, tout d'abord, par la Morale et la Religion, qui taxèrent de faute, et de péché, son inobservation, en lui donnant, pour toute sanction, l'une, le remords qui poursuit l'homme mal'honnête, l'autre les peines spirituelles, qui l'attendent, après la mort.

7. — Mais l'ordre public réclamait une sanction plus énergique, qu'il appartenait au droit seul de donner.

Erigeant en liens juridiques, les rapports qui naissent, « quasi ex contractu », entre celui qui a payé et celui qui a reçu, la loi accorda, au solvens, une action en justice pour imposer à l'accipiens, manu militari, s'il est nécessaire, la restitution du montant de son enrichissement injuste.

Et nombreuses, sont les applications de ce principe, tant en législation, qu'en jurisprudence.

8. — Introduite à Rome dès l'origine, la théorie de l'enrichissement sans cause y était consacrée, en ces termes, par le Digeste : (1.206 de div. reg. Jur.) « Jure naturæ æquum est, neminem cum alterius detrimento et injuria fieri locupletiores ». Elle faisait l'objet de plusieurs titres du Digeste et du Code (Dig. lib. XII tit. IV-V-VI-VII. Cod. lib. IV tit. V-VI-VII-VIII-IX).

Il en résultait, pour l'accipiens, l'obligation d'indemniser le solvens. Il pouvait y être contraint par une *condictio indebiti*, au cas où le paiement n'avait eu ni cause présente, ni cause future, par une *condictio causa data, causa non secuta*, au cas d'enrichissement résultant d'une prestation, faite en vue d'une cause future qui ne s'était pas réalisée.

9. — Notre ancien droit privé et notre droit intermédiaire ont emprunté au droit romain la théorie toute faite de l'Indû.

10. — Le Code civil n'a pas laissé aux juriconsultes le soin de dégager cette théorie importante. Il l'a formulée tout d'abord dans l'article 1235 « Tout paiement suppose une dette : ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition ». Il en a tiré ensuite les conséquences dans les articles 1376 et 1377. D'après l'article 1376 : « Celui qui reçoit par erreur ou sciemment ce qui ne lui est pas dû s'oblige à le restituer à celui de qui il l'a indûment reçu ».

L'article 1377 ajoute : « Lorsqu'une personne qui par erreur se croyait débitrice a acquitté une dette, elle a le droit, de répétition contre le créancier (V. infra 33 à 36) ».

11. — Du droit privé, la théorie de l'enrichissement sans cause est passée au droit fiscal.

12. — A Rome, la *vicesima pars hereditarium*, taxe créée sur les successions par une loi Julia, était assise sur une évaluation faite d'office par l'agent du fisc ; mais, au cas d'exagération, le citoyen pouvait répéter le double de ce qu'il avait été obligé de payer indûment.

13. — « Les agents du Trésor, enseignent MM. CHAMP et RIG. (IV 3951) ont, dans tous les temps, éprouvé une vive répugnance à restituer les droits perçus et se sont montrés faciles sur les causes qui pouvaient les en dispenser ».

« Solution plausible » dit Loyseau (Deguerp. I. VI. chap. V. n°3), en parlant d'une distinction admise, de son temps, par quelques jurisconsultes « principalement pour les monopoleurs et pour les fiscaux qui tiennent en France une pernicieuse règle que le fisc ne rend rien ».

Cependant, loin d'adopter cette règle, le législateur, en matière d'enregistrement, a formellement posé le principe contraire dans l'article 28 de la loi du 22 frim., an VII, en disant que « nul ne peut différer le paiement des droits sauf à se pouvoir en restitution, s'il y a lieu ».

L'obligation de restituer ce qui a été mal perçu est donc une des bases de notre législation fiscale.

14. — Dans notre ancienne France, à une époque où la pratique fiscale ne brillait pas par son aménité, et où les économistes l'accusaient avec raison de développer exagérément la matière imposable en recherchant des éléments de perception, même souvent là où ils n'existaient pas, l'application, en cette législation spéciale, des règles du droit commun ne semble avoir soulevé aucune difficulté (Wahl. R. E. 632 ; voir infra 37 et s.).

On restituait les droits irrégulièrement perçus. Les droits féodaux étaient restituables, lorsque la cause de la perception était détruite, c'est-à-dire, lorsque la mutation était rétroactivement anéantie.

Au contraire, l'annulation d'une mutation ne rendait pas restituable le centième denier, dérivé de l'insinuation, et considéré comme salaire d'une formalité. Il en était de même, à fortiori, du droit de Contrôle.

15. — Jusqu'en l'an VII, le principe de la restitution de l'Indû qui a toujours été admis en droit civil nous l'avons vu, n'avait jamais été repoussé en droit fiscal.

Mais l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII a supprimé la concordance absolue qui existait entre les deux législations. Si l'on continuait à restituer, sous l'empire de cette loi, les droits mal à propos perçus. « Tout droit d'enregistrement régulièrement perçu, en conformité de la présente, disait cet article, ne peut être restitué, quels que soient les événements ultérieurs..... ».

16. — Aujourd'hui l'article 60 est abrogé et la loi du 18 janvier 1912 a mis fin au régime d'exception qu'il avait créé. « Désormais, pour que l'impôt soit définitivement acquis au Trésor, il ne suffit plus qu'il ait été régulièrement perçu, dans les conditions déterminées par la jurisprudence, il faut encore que la perception ne soit pas susceptible d'être viciee, dans son principe, par un événement ultérieur qui, en supprimant la cause de l'exigibilité du droit, en motive rétroactivement la restitution, conformément à la règle tracée par l'article 1235 C. C. » (I. 3337).

17. — L'article 60 de la loi du 22 Frimaire an VII est resté en vigueur en Algérie, jusqu'au moment où un décret du 12 décembre 1912 (J. O. du 19 R. P. 13587) a étendu à cette colonie le bénéfice de la loi du 18 janvier 1912.

18. — Après avoir admis, en matière de mutations en vifs, le principe de la répétition de l'Indû, le droit fiscal tunisien, se séparant du droit civil, stipulait, par une reminiscence de la loi du 22 Frimaire an VII, que tout droit de mutation par décès ne pouvait être restitué, quels que fussent les événements ultérieurs, lorsque la perception en était régulière.

Mais aujourd'hui, aux termes de l'article 38 du décret du 19 avril 1912 : (R. E. 5.603).

« Sont sujets à restitution les droits perçus sur les actes et déclarations énumérés ci-après :

1^o Cessions amiables d'immeubles faites pour une cause d'utilité publique, antérieurement au décret d'expropriation, lorsqu'il est justifié que les immeubles acquis sont compris dans le plan parcellaire joint au décret ;

2^o Actes de transfert de concession de mine lorsque l'autorité compétente refuse d'approuver la convention intervenue au sujet du transfert ;

3^o Actes relatifs aux ventes judiciaires d'immeubles par les autorités françaises ou indigènes, dont le prix principal d'adjudication des lots, majorés de la mise à prix afférente aux lots non adjugés et du capital des rentes « d'enzei » grevant les lots adjugés et non adjugés ne dépasse pas 2,000 fr. sous les conditions prévues par la loi française du 23 octobre 1884 ;

4^o Déclarations de mutation par décès, lorsque des justifications postérieures motivent la déduction des dettes ou de reprises matrimoniales qui n'avaient pas été admises ;

5^o Déclaration souscrite par les héritiers présomptifs d'un absent, dans le cas de retour de l'absent ;

6^o Déclaration des héritiers ou des légataires qui par suite d'événements postérieurs autre que la renonciation, se trouvent évincés de la succession ;

7^o Usufruits successifs. L'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propiétaire a droit à la restitution d'une somme égale à celle qu'il aurait payée en moins, si le droit acquitté par lui, avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ; mais cette restitution a lieu seulement, dans les limites du droit dû par celui-ci ;

8^o Contrats de mariage, lorsqu'ils ne sont pas suivis de la célébration du mariage ;

9^o Actes et mutations pour lesquels il est justifié du paiement du droit proportionnel sur un titre précédemment enregistré ;

10^o Mutations annulées, rescindées ou résolues lorsque l'annulation, la rescision ou la résolution est constatée ou prononcée par un jugement ou arrêt, passé en force de chose jugée. Ne sont pas sujets à restitution, les droits régulièrement perçus sur les mutations révoquées ou résolues, soit pour cause d'inexécution des conditions ou d'ingratitude (dans le cas de donation), soit par l'accomplissement d'une clause résolutoire exprimée ou tacite, ou de l'exercice de la faculté de rachat réservée au profit du vendeur.

« Les droits perçus sur les actes ne sont restitués que sous déduction du droit fixe afférent à l'accomplissement de la formalité ».

Il est intéressant de constater dès maintenant que le décret beylical du 19 avril 1912 n'introduit pas dans le droit fiscal tunisien le régime du droit commun consacré pour la métropole par la loi du 18 janvier 1912.

Il énumère limitativement les cas dans lesquels la restitution pourra être accordée, en reprenant tous les tempéraments que des textes spéciaux ou des décisions d'équité avaient apporté, en France, à l'art. 60 de la loi de Frimaire, par trop impératif, dès avant la loi de 1912, et notamment par la loi du 3 mai 1841 art. 58 (V. infra 69), par la loi du 25 février 1901 art. 13 n° 2 (infra 70), par la D. M. F. du 7 juin 1808 (Inst. 386 § 29), par la loi du 23 Frimaire an VII art. 48 (infra 62).

19. — L'enregistrement a été établi à la Martinique par l'ordonnance royale du 31 décembre 1828 (arr. gouv. 17 juillet 1829 — Bull. 1829 n° 245). Cette ordonnance, publiée au bulletin des lois 8^e série n° 312 bis, constitue toujours la loi fondamentale de l'enregistrement dans la Colonie. Elle reproduit toutes les dispositions de la loi organique métropolitaine du 22 Frimaire an VII qu'elle a mises en harmonie avec les décisions de la jurisprudence, ayant interprété cette loi antérieurement à 1828, et traite des restitutions, dans son chapitre VIII (Des droits acquis et des prescriptions — art. 81-85). L'article 82 est ainsi conçu : « Il y a lieu à restitution ou à supplément des droits qui n'auront été perçus que provisoirement dans les cas ci-après, savoir :

1^o Les droits perçus sur les contrats de mariage, résiliés par les parties, avec renonciation au projet de mariage, ou annulés par le décès de l'un des futurs avant la célébration, ou par son mariage avec une autre personne seront restitués sous la retenue du droit fixe ;

2^o Les droits perçus sur les adjudications faites en justice et ceux perçus sur les ventes et adjudications frappées de surenchère seront restitués sous la retenue du droit fixe lorsque l'adjudication aura été annulée sur l'appel ou lorsque la surenchère aura été déclarée valable et suivie de caution ;

3^o Lorsque dans le cas prévu par l'art. 23, les sommes et valeurs n'étant pas déterminées dans un acte ou un jugement donnant lieu au droit proportionnel, il n'aura été fait qu'une déclaration estimative il y aura lieu à restitution si, par le résultat d'une expertise ou autrement, la valeur se trouve au-dessous du montant de la déclaration ; il y aura lieu à supplément de droit si la valeur est plus élevée ;

4^o Le droit perçu pour mutation, sur un jugement qui autorise le vendeur d'un immeuble à rentrer en possession à l'expiration du délai fixé à l'acquéreur pour se libérer du prix, sera restitué si l'acquéreur se libère avant l'expiration du délai ;

5^o Lorsqu'un jugement aura condamné à payer une somme ou à rembourser une rente due par le privilège, si mieux n'aime le tiers détenteur délaisser l'héritage acquis et que le détenteur aura délaissé l'héritage dans le délai fixé par le jugement le droit proportionnel perçu sur le jugement, moins le droit fixe, sera réduit du droit de mutation, dû sur l'acte d'abandon.

6^o Quand un jugement aura ordonné de faire une chose, ou à défaut, de payer une somme déterminée, et qu'il sera justifié que la chose a été faite dans le délai fixé par le jugement, il y aura lieu à restitution de l'excédent du droit perçu provisoirement ;

7^o La déclaration affirmative par un tiers, saisi, qu'il ne doit rien, faite après un jugement qui l'aurait déclaré débiteur des causes de l'opposition, ou qui aurait autorisé le créancier saisissant, à toucher les deniers appartenant à la partie saisie, donnera lieu à la restitution du droit proportionnel qui aurait été perçu sur ce jugement sous la retenue du droit fixe.

Il y aura également lieu à tenir compte de ce droit proportionnel dans le cas où il serait fait ultérieurement une contribution de la même somme avec d'autres opposants ;

8° Il y aura lieu à restitution du droit perçu pour une distribution de somme réformée ultérieurement ; mais le droit sera imputé jusqu'à due concurrence sur celui dû à raison d'une nouvelle distribution arrêtée définitivement :

9° Les droits proportionnels perçus sur les actes qui doivent être soumis à l'homologation des tribunaux, seront restitués en cas de refus de l'homologation, sous la retenue du droit fixe :

10° Les droits des soultes perçus provisoirement sur les licitations, ainsi que ceux de mutation par décès pour les biens faisant partie de communauté entre époux, seront réglés définitivement d'après les abandonnements du partage général de la communauté ou de la succession indivise, et l'excédent sera restitué, ou le supplément acquitté suivant qu'il y aura lieu ;

11° Lorsqu'une vente aura été faite à raison de tant la mesure il sera dû un supplément de droit, ou l'excédent sera restitué, suivant que la contenance étant constatée moindre ou plus grande, il y aura lieu à diminution ou à supplément du prix, dans les cas prévus par le Code Civil.

L'ordonnance du 31 décembre 1828 a été mise en vigueur, en Guadeloupe, à partir du 1^{er} août 1829 (Arr. gouv. 11 et 15 juillet 1829 et 7 janvier 1830 — bull. 1829 n° 220-227 et 1830 n° 293). Elle y est toujours appliquée.

Elle a été étendue à la Guyanne le 18 juillet 1829 (Bull. 1829 n° 98) et y constitue encore aujourd'hui la loi fondamentale de l'enregistrement.

Mais l'enregistrement n'existe pas à Saint-Pierre et Miquelon.

Une ordonnance du 19 juillet 1829 (Bull. des lois 8^e série n° 315 bis) a organisé l'enregistrement à la Réunion sur les mêmes bases qu'aux Antilles et à la Guyanne. Elle y constitue toujours le texte organique.

La législation des Antilles et de la Guyanne a été mise également en vigueur au Sénégal, par un décret du 4 août 1860 (Bull. des lois 2^e Série 838-8082), qui a rendu exécutoire dans cette colonie le décret du 31 décembre 1828.

Dans les Colonies et territoires relevant du Gouvernement de l'Afrique Occidentale Française, à l'exception des territoires d'administration directe du Sénégal, (Guinée — Côte d'Ivoire — Dahomey — Haut-Sénégal et Niger — Territoires de protectorat du Sénégal), aux termes de l'article 43 du décret du 7 septembre 1915 (J. O. du 15 R. P. 13469) « la restitution des droits d'enregistrement indûment perçus..... peut être demandée par les parties ; de même dans le cas où les droits ont été acquittés, avec ou sans addition de pénalités, sur réclamation de l'Administration, la régularité de la perception peut être discutée par les intéressés ».

Mais la restitution des droits régulièrement perçus ne paraît pas être autorisée, au cas où la cause d'exigibilité de ces droits vient à disparaître rétroactivement.

Au Congo « Tout droit régulièrement perçu ne pourra être restitué par suite d'événements ultérieurs » (Décret du 1^{er} juin 1903 art. 25).

L'enregistrement a été organisé, sur la Côte française des Somalis, par un arrêté local du 14 novembre 1899, d'après les principes généraux de la loi métropolitaine. L'art. 60 n'a pas été repris. Mais on lit dans l'art. 20 que « pour la base de la perception des droits..... le receveur..... devra s'en rapporter autant que possible aux dispositions « de la loi du 22 Frimaire an VII sur l'enregistrement, en tout ce « qu'elle n'a pas de contraire au présent arrêté ».

L'enregistrement a été également établi à Mayotte par un arrêté local du 11 novembre 1869, qui reproduit l'ordonnance du 19 juillet 1829 sur l'enregistrement à la Réunion.

En Cochinchine, au Tonkin, en Annam, au Cambodge, au Laos « Tout droit régulièrement perçu ne peut être restitué quels que soient « les événements ultérieurs » (Arr. 13 novembre 1900, art. 67).

La législation fiscale du Cambodge a été étendue aux territoires des Provinces de Battambang, de Siem Réap et Sisophon par décret du 15 avril 1915 (J. O. du 24).

Dans les cinq établissements français de l'Inde (Pondichéry, Chandernagor, Mahé, Karikal, Yanaon), je ne trouve pas de texte semblable à celui de l'article 60 de la loi du 22 Frimaire an VII. Mais l'article 15 de l'arrêté du 18 janvier et du 26 juillet 1888 porte que « Toutes les « fois qu'une condamnation sera rendue ou qu'un arrêté sera pris sur « un acte s. s. p. le jugement, la sentence arbitrale ou l'arrêté en fera « mention et énoncera le montant du droit payé, la date du paiement, « et le nom du bureau où il aura été acquitté ; en cas d'omission, le « receveur exigera le droit si l'acte n'a pas été enregistré dans son « bureau sauf restitution dans le délai prescrit, s'il est ensuite justifié « de l'enregistrement de l'acte sur lequel le jugement a été prononcé « ou l'arrêté pris ».

En Nouvelle-Calédonie « Tout droit d'enregistrement régulièrement « perçu ne peut être restitué quels que soient les événements ultérieurs, « sauf les cas expressément prévus (Dél. 1 et 2 Décem. 1903 art. 76) ».

En Océanie, à Taïti, à Moréa, la loi organique de l'enregistrement est l'arrêté local du 14 novembre 1873 (Bull. 1873 n° 242) qui reproduit, dans ses grandes lignes, l'ordonnance royale du 31 décembre 1828.

Les Iles d'Anjouan, de Mohéli, de la Grande Comores, qui constituaient des pays de protectorat, ont été déclarées colonies françaises, par la loi du 25 juillet 1912. L'enregistrement y est établi sur les mêmes bases qu'à Mayotte.

20. — En Alsace-Lorraine, notre législation fiscale fut remaniée, après l'annexion, par la loi allemande du 12 juin 1880, qui abrogea purement et simplement l'article 60 de la loi du 22 Frimaire an VII.

21. — L'Italie nous a emprunté notre législation en matière d'enregistrement. La loi italienne du 13 septembre 1874 conserve le principe de la non-restitution des droits perçus quels que soient les événements ultérieurs.

22. — Enfin, il ne faut pas oublier qu'en l'an VII, la Belgique faisait partie du territoire de la République Française, et que notre loi du 22 Frimaire y est toujours la loi fondamentale de l'enregistrement. L'article 60 n'est pas abrogé.

23. — Indépendamment des droits d'enregistrement, l'Administration de l'enregistrement est chargée du recouvrement des droits de timbre, des impôts spéciaux qui frappent les sociétés, impôts de transmission, impôts sur le revenu des valeurs mobilières, du droit de transcription et des droits d'hypothèques.

24. — Le droit de timbre doit être restitué s'il a été exigé à tort par le Receveur (R. G. 9, Décis. citées au T. A. V° Timbre 214 et 215 et V° Restitution n° 11 D. E. 4 et 1, Note de M. Wahl, sous sol. 24 janvier 1899, S. 1900-2-88).

Mais, bien qu'il n'existe pas, dans la loi du 13 Brumaire an VII, qui est la loi fondamentale en matière de timbre, de texte analogue à celui de l'art. 60 de la loi du 22 Frimaire de la même année, les droits de timbre ne sont pas restituables. (Nancy 13 mars 1844 J. E. 13465 — Sens 22 mai 1868 ; J. E. 18542 — Seine 27 nov. 1869 ; J. E. 18889 et note de M. Wahl sous sol. 24 janvier 1879 ; S. 1900-2-18). C'est que, dit-on,

L'impôt du timbre est un impôt de consommation. Le contribuable, ne pouvant restituer l'objet dont l'acquisition a justifié le paiement, ne saurait en obtenir la restitution. M. Wahl (III.352) donne une autre explication. L'impôt du timbre est un impôt non sur les conventions, mais sur les écrits : l'anéantissement juridique de la convention ne peut enlever rétroactivement à l'écrit son existence matérielle.

Cependant, ce principe quasi absolu, comporte quelques exceptions. On restitue les droits d'abonnement au timbre aux sociétés improductives, le timbre des pétitions en restitution de droits indûment perçus, le droit de timbre frappant les contrats visés par la loi du 3 mai 1841, celui des ventes judiciaires d'immeubles dont le prix ne dépasse pas 2.000 fr., etc.

Quoiqu'il en soit, la loi du 18 janvier 1912, qui a replacé la perception des droits d'enregistrement sous le régime du droit commun, est étrangère à la législation du timbre et l'on continuera à ne pas restituer, avec les mêmes exceptions, les droits de timbre régulièrement perçus, quels que soient les événements ultérieurs.

25. — Le droit de transmission, créé par la loi du 23 juin 1857, est un droit d'enregistrement, dont la perception, régie par les règles spéciales de la loi du 22 Frimaire an VII, n'était pas restituable, lorsqu'elle était régulière.

Sous l'empire de la loi nouvelle, toute perception qui ne correspondrait pas à une mutation réelle de titre ou, qui serait effectué par erreur, entraînerait la restitution des droits perçus.

26. — L'article 60 de la loi de frimaire ne s'appliquait pas à la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (Coulommiers 24 avril 1896 : R. P. 8949. Seine 13 mars 1899 : J. E. 25781 et article de M. Wahl sur les sociétés improductives et les taxes fiscales. Journal des sociétés 1896 p. 103 ; R. G. Impôt sur le revenu 57 et suivants. T. A. éod V^o 43 et suivants D. E. V^o action et obligation). L'article 60, en effet, est un texte exceptionnel et d'après le droit commun, toute somme payée à tort peut être répétée.

La loi du 18 janvier 1912 ne modifie en rien ces règles.

27. — Le droit de transcription est restituable, si la perception a été effectuée à tort au bureau de l'enregistrement mais à la condition que la formalité n'ait pas été requise à la conservation. Si, en effet, la formalité a été donnée, il n'y a pas de restitution possible. Car bien que le droit de transcription soit, en général, perçu par le Receveur, c'est un droit d'hypothèque.

28. — Or on remboursait sous le régime antérieur, les droits d'hypothèques payés en trop. Quant aux droits régulièrement perçus, on ne les restituait pas, parce qu'ils sont perçus à l'occasion d'une formalité. Ce motif subsistant on observera, malgré la loi nouvelle, la règle antérieure (T. A. V. Hypothèques 325 et suivants).

M. Wahl critiquait cette pratique (III.84) : « Les droits d'hypothèques, expliquait le savant professeur, correspondent aux formalités prescrites par la loi civile. Lorsque des formalités de cette nature ne sont pas prescrites par la loi, l'impôt perçu est mal à propos perçu et doit être restituable ».

29. — Les impôts, dont la perception est confiée aux diverses régies financières, (Douanes, Contributions directes, Contributions indirectes) sont restitués toutes les fois qu'ils ont été mal perçus. Mais la question de la restitution d'une perception régulière, anéantie par un événement ultérieur, se pose, pour ces impôts, avec moins d'intérêt qu'en matière d'enregistrement. C'est que les droits de douane, les contributions indirectes atteignent les objets matériels en tant que matière et que la matière, à la différence des conventions, ne peut être anéantie avec effet rétroactif.

30. — De cet exposé se dégagent deux enseignements.

Nous remarquerons, en premier lieu, qu'en France, le régime de l'Indu a varié par trois fois, en matière d'enregistrement ; qu'il n'y a pas d'unité entre cette législation notre législation coloniale, et la législation étrangère.

C'est qu'en effet, la notion d'équité, lorsqu'il s'agit d'impôt, évolue : elle n'est pas la même dans tous les pays, à une époque déterminée, chez un même peuple, à des époques différentes, chez un même individu, dans les diverses circonstances de son existence.

Aussi les lois fiscales, comme toutes les lois, plus que d'autres lois, peut-être, ne sont pas immuables. Tantôt elles marquent un progrès et tantôt un recul. Mais il suffit, au fond, qu'elles répondent aux conceptions du moment et du milieu qui les ont vu naître, pour qu'on les trouve bonnes et justes. Seulement, figées dans leur texte rigide, elles cessent d'être tôt ou tard, en harmonie avec les conceptions des âges postérieurs, elles ne tardent pas alors à devenir l'objet des plus violentes critiques. Tel fut bien le cas de la loi du 22 Frimaire an VII (V. infra 73 et s.).

Nous remarquerons, en second lieu, que le problème de l'indu a reçu une solution moins libérale en droit fiscal qu'en droit privé. La législation du timbre repousse même, en raison de la nature spéciale de l'impôt, la restitution que consacre le droit civil, au nom de l'équité. Les lois d'impôts n'obéissent pas nécessairement aux principes du droit commun : elles ont leurs règles propres.

D'une manière générale, le problème est plus délicat en droit fiscal qu'en droit privé.

L'intérêt des particuliers exigerait sans doute que les droits soient remboursés toutes les fois qu'il y a indu. Seulement, une solution aussi absolue n'est pas acceptable : elle laisserait la nation désarmée devant les manœuvres malhonnêtes des citoyens peu scrupuleux et désireux de récupérer un impôt auquel ils n'auraient pas réussi, lors de la perception, à se soustraire.

L'intérêt du Trésor, d'un autre côté, commande de repousser toute restitution frauduleusement sollicitée. Or il faut penser constamment aux besoins de l'Etat, de cet être abstrait plus intéressant que les individus, puisqu'il ne prend d'une main que pour donner de l'autre, en vue d'assurer, autant que possible, le bien-être et la sécurité de tous ; mais cette seconde solution aurait le défaut d'immoler l'intérêt privé à celui de la Masse. Elle avait été cependant consacrée par la loi du 22 Frimaire an VII (infra 48 et S.).

Le conflit, né de ces intérêts opposés, l'impossibilité pour la loi de tenir compte, dans ses dispositions générales, de toutes les difficultés qui s'offriront à l'interprète, rendent peu aisée la conception d'une solution parfaite.

Et puis, il n'existe pas d'institution juridique qui puisse réaliser complètement le droit conçu par la pensée, car le législateur, comme l'artiste, ne saurait jamais matérialiser complètement dans son œuvre, une solution idéale. S'en rapporter, dans chaque espèce particulière, à la sagesse du juge, ne donnerait pas de meilleurs résultats. Le juge n'est pas parfait ; il n'est ni impartial ni infailible, et le pouvoir de suppléer la loi serait plus redoutable chez un magistrat, en matière d'impôt, que dans toutes les autres matières, parce qu'un préjugé conduit un grand nombre de personnes intègres, incapables de faire le moindre tort à un particulier, à croire que frustrer le fisc, ce n'est offenser ni la probité, ni la morale.

La loi fiscale est aux prises avec toutes ces contingences dont elle doit tenir compte, et voilà pourquoi, si la libérale, soit-elle, elle est nécessairement plus rigoureuse, et partant moins respectueuse que le Code Civil, des principes d'équité enseignés par la Morale et consacrés par le Droit Privé.

D'ailleurs, quand même on trouverait en droit fiscal un texte absolument conforme à l'équité, et ne compromettant pas les intérêts du Trésor, on n'aurait pas encore atteint le but eavié.

Dès que l'on quitterait des yeux la loi et sa formule irréprochable, pour jeter les regards sur le domaine vivant et complexe des affaires, on verrait que sous un masque habile, la fraude toujours féconde en expédients pour ressaisir l'impôt qui lui a été arraché par les défenseurs du Trésor, fausse l'application des lois les plus parfaites, tandis que de son côté, le fisc insistant sur l'intérêt général, dont il est le fidèle gardien, recherche dans l'arsenal des dispositions spéciales des exceptions qui lui permettent d'éluder tantôt la lettre et tantôt l'esprit de ces mêmes lois.

Il ne semble pas au surplus qu'il faille toujours lui en faire grief.

L'Administration est l'esclave du texte voté par le législateur. Or les lois d'impôt ne prêtent pas à l'interprétation, comme les lois civiles ; elles sont de droit étroit, c'est-à-dire qu'elles doivent être appliquées à la lettre, sans qu'il soit possible de raisonner par analogie, d'un cas prévu à un cas non prévu. Si la loi est inique, la Régie n'y peut souvent, rien ; le texte brutal s'impose à elle, avec toutes ses conséquences.

Que l'on puise dans ces constatations quelque indulgence, pour apprécier nos lois fiscales et le rôle de l'Administration !

Au cours des développements qui vont suivre, nous verrons que, sagement, et bien qu'elle ne soit sans doute pas parfaite, ni comme fond, ni comme forme, la loi du 18 janvier 1913, qui est aujourd'hui la loi fondamentale de la répétition de l'Indû en matière d'enregistrement, a su concilier, à peu près, les intérêts en présence.

Deuxième Partie

ETUDE ANALYTIQUE

CHAPITRE PREMIER

Régime du Droit privé — Répétition de l'Indû

31. — Les principes de la répétition des droits d'enregistrement sont si intimement liés aux principes de la restitution de l'Indû en droit civil, que l'étude de la loi privée doit précéder nécessairement, en cette matière, l'étude de la loi fiscale.

32. — En droit privé, la cause du paiement, sa cause essentielle et « sine quâ non » est l'existence d'une dette correspondant à ce paiement, et là où il n'y a pas dette, il ne saurait y avoir paiement (Demol. 31 n° 231).

Pour déterminer avec précision les conditions sous lesquelles la répétition pourra être exercée, on distingue généralement : 1° Le cas où il n'existait, au moment du paiement, entre le solvens et l'accipiens, aucune espèce de dette ; 2° Celui où le paiement a été fait en vue d'une cause future qui ne s'est pas réalisée ; 3° Celui où une dette existait, lorsque le paiement a été effectué, en sorte qu'il paraissait régulier et valable, puis où cette cause est venue ensuite à défaillir.

SECTION I. — De l'Indû en droit privé

§ 1 *Paiement dont la cause d'exigibilité n'a jamais existé*

33. — Cette hypothèse est celle de la *condictio indebiti* proprement dite qui n'a pour cause que le fait même du paiement en l'absence de toute dette, l'hypothèse visée par les articles 1235-1376-1377 C. C. (Supra n° 8 et 10 — Aubry et Rau 4 éd. T. IV § 442 bis, note 2. Planiol II 240. Baudry Lacantinerie et Barde Oblig. III 238).

Il y a Indû en pareil cas :

a) Quand la dette payée est celle d'un autre que l'on croit la sienne (Dal. 5544. Larombière Oblig. sous l'art. 1376 n° 3. Aubry et Rau § 442 n° 3. Planiol II 838.3. Baudry II 662.3) ;

b) Quand la dette est acquittée à un autre qu'au créancier réel (Dal. 550. Larombière n° 4. Aubry et Rau loc. cit. Planiol II 838 2°. Baudry II 662 2°).

c) Quand la dette, que l'on a voulu acquitter, n'a jamais existé (Dal. 5494. Larombière n° 5. Aub. et Rau loc. cit n° 2 p. 732. Planiol II 838 1°. Baudry II 662 1°) ;

d) Quand la somme versée est supérieure à la somme due, l'Indû portant sur l'excédent (Dal. 5497 et 5498. Laromb. 13. Aub. et Rau loc. cit.).

e) Quand un événement antérieur a éteint la dette (Dal. 5488-5519 Laromb. 8. Aub. et Rau § 442 n° 2. pour le droit fiscal v. infra 38-53-55).

*§ 2 Paiement fait en vue d'une cause future
qui ne s'est pas réalisée.*

34. — Cette seconde hypothèse est celle pour laquelle on donnait à Rome la *condictio causa data causa non secuta* (supra 8 et 10).

On peut citer, comme exemple de dette payée en vue d'une cause future qui ne s'est pas réalisée, le paiement d'une dot en vue d'un mariage non célébré et plus généralement, toute dette payée avant l'accomplissement d'une condition (Dal. 5544. Laromb. 3. Aub et Rau § 442 n° 3 et 442 b. Baudry-Lacant. III 2839) mais non avant l'échéance du terme (Laromb. vol. 14. Aub. et Rau § 442 n° 2).

*§ 3 Paiement dont la cause d'exigibilité a disparu par suite
d'événements ultérieurs*

35. — Cette troisième hypothèse n'est plus celle de la *condictio indebiti* ; le paiement d'une dette contractée sous une condition résolutoire, par exemple, n'est pas le paiement de l'Indû. Cette dette existait lors du paiement, elle était exigible, mais que la condition s'accomplisse, la dette est réputée n'avoir jamais existé et voilà désormais le paiement sans cause (art. 1183). C'est que la cause du paiement était affectée de la même condition que la cause de la dette. Voilà pourquoi l'action ou les actions qui naissent au profit des parties contractantes, pour remettre les choses en leur état primitif, sont régies non pas par les principes contenus dans les articles 1376 et suiv. du C. C. au titre « Des engagements qui se forment sans convention » mais par les principes applicables aux conditions (art. 1131 et suiv.) et qui sont exposés au titre « Des contrats ou des obligations conventionnelles en général » (sur ce point voir Demolomb. et 31 n° 234 et s.)

Il y a paiement indû, dans l'hypothèse envisagée, toutes les fois que la dette est éteinte par l'effet d'un événement ultérieur qui fait disparaître la cause de ce paiement :

a) Au cas de condition résolutoire expressé ou tacite (Laromb. n° 12. Aub. et Rau 4 éd. IV § 442 b).

b) Au cas d'annulation du contrat pour cause de nullité (Dal. 5394. Laromb. 6 et 7. Aub. et Rau 4 éd. IV § 442 n° 2).

c) Et dans divers autres cas, tels que l'éviction de l'acquéreur, pour n'en citer qu'un seul exemple ; (pour le droit fiscal V. infra 39 et s. 57 et s.)

SECTION II. — Nécessité d'un paiement

Rôle de l'erreur en droit privé

36. — L'absence de dette ne suffirait pas pour autoriser la répétition. Il faut qu'il y ait eu paiement et paiement sans dette. Cette condition est commune aux trois hypothèses dans lesquelles il peut y avoir indû.

Quant à l'erreur, elle joue un rôle différent dans les trois cas.

L'absence d'obligation et de paiement ne suffit pas encore dans la première hypothèse. Il faut, en outre, qu'il y ait eu erreur chez le Solvens. Cette condition est traditionnelle, elle est exprimée dans l'article 1377 et sous entendue dans les articles 1235 et 1376. Les textes du Code sont donc incomplets, mais la jurisprudence est nettement fixée dans le sens du maintien de la tradition. Il y a erreur lorsque

celui qui a fait le paiement croit qu'il aurait pu y être contraint par celui qui le reçoit, soit qu'il se croie débiteur quand il ne l'est pas, soit qu'il croie sa dette civile quand elle est naturelle, soit qu'il croie la condition réalisée, quand elle ne l'est pas encore. L'erreur peut être aussi bien une erreur de droit qu'une erreur de fait (Dal. 5546. Laromb. n° 32. Aub. et Rau § 442 n° 1). Le paiement indu, mais fait sciemment, n'est pas sujet à répétition (Dal. 5537 et suppl. V. oblig. 2317. Laromb. n° 28. Aub. et Rau § 442 n° 1. Planiol n° 840. Baudry II n° 664). Il suppose une renonciation implicite à la restitution et prend selon les cas, le nom de donation (si rien n'était dû au créancier), de paiement (si la chose lui était due naturellement), de paiement pour autrui (si le débiteur est un tiers. Cass. 11 mars 1885. D. 85.1.417. S. 86.1.49 et la note 16 juillet 1894 D. 95.1.166).

Mais aucune autre condition n'est exigée. Il n'est pas nécessaire, pour que l'action soit ouverte, que l'accipiens ait su ou dit ignorer qu'il recevait l'Indu (art. 1376). Cette distinction ne concerne que les effets de l'action (Planiol II 840. Baudry II 664) et non pas son exercice.

Dans la deuxième et dans la troisième hypothèse, au contraire, on n'exige plus qu'il y ait erreur de la part de celui qui paie. C'est la résolution de l'obligation par l'événement de la condition résolutoire, ou pour cause de nullité, la défaillance d'une condition à laquelle se trouvait subordonnée l'existence de l'obligation, qui rendent nécessaire, en dehors de toute autre considération, le rétablissement des choses dans l'état où elles se trouveraient si la convention n'avait jamais existé (Planiol II 843).

CHAPITRE II

Régime de l'Edit. — Restitution des Droits perçus sans cause

37. — Dans notre ancien droit fiscal à défaut de dispositions contraires dans l'Edit du 29 septembre 1722, le régime du droit commun recevait une application à peu près complète.

§ 1 Droits dont la cause d'exigibilité n'a jamais existé

38. — « Le Fermier des Domaines est obligé, dit Bosquet dans son Dictionnaire des Domaines (V. Restitution n° 2), de restituer les droits que les Commis de la Ferme ont excessivement ou mal à propos perçus par ignorance ou impéritie : il tâche d'en prévenir les demandes, autant qu'il est possible, en chargeant les employés supérieurs de veiller à ce que ces restitutions soient faites avec la même attention qui leur est recommandée pour rechercher les droits négligés (Rapprocher supra 33 et infra 83). »

§ 2 Droits dont la cause d'exigibilité a disparu par suite d'événements ultérieurs

39. — « Le Fermier est même, poursuit encore Bosquet, (eod. V.), dans le cas de restituer les droits de centième denier et de lods et ventes, quoiqu'ils aient été légitimement payés, si la cause pour laquelle ils ont été acquittés est ensuite anéantie en la déclarant nulle ab initio, au lieu que si la nullité n'est prononcée que faute d'exécution le contrat n'est pas anéanti dans son principe : il était bon en soi et le droit de centième denier qui en a été payé n'est point restituable ».

Voici les principales applications qui avaient été faites de cette règle (V. supra 35 et infra 83).

A. — Résolution du contrat par l'effet d'une condition résolutoire ou de la volonté des parties

40. — La résolution rétroactive, même amiable entraînait la restitution (Perrier et Raviot Arrêts de Dijon II Quest 301). En cas de rétrocession amiable, s'il n'y avait pas eu d'entrée en jouissance, la solution était identique (Dumoulin Cout. de Paris § 22 n° 44. Salvaing. De l'usage des fiefs chap. LXXXIX). Mais la restitution était refusée au cas de réméré (Parl. de Paris 25 janvier 1633. Journal des Audiences I p. 160. V. aussi Denisart Coll. des déc. nouvelles V° Quint n° 45. Rapprocher supra 35 et s.).

B. — Résolution du contrat par l'effet d'une nullité

41. — L'annulation judiciaire, à n'en pas douter, rendait les droits restituables (Dumoulin Cout. de Paris § 78 gl. I n° 13. Dargentré Le Laud. Chap. I § 17, Boucheul Cout. de Poitou art. 21 n° 21 et suiv. Bretonnier sur Henrys Quest. Liv. III Quest. II et 29 Salvaing op. cit. ch. LXXXIX. Denisart, Arrêts de Dijon quest. 306 rapportant en sens contraire un arrêt mais l'expliquant par des raisons spéciales. Boutaric traité des droits seigneuriaux p. 203. Despeisses œuvres III p. 69 n° 2) sans qu'il y ait lieu de distinguer si la nullité était relative ou absolue, (Sudre sur Boutaric ch. III § 2 n° 7), et sans retenue du salaire de la formalité, (Fonmaur Lods et ventes n° 665 et 648). Il y avait désaccord au sujet de l'influence de la rescision pour lésion sur la perception ; la restitution était généralement acceptée (Dargentré de Laud. § 17 et Cout. de Bretagne art. 59 n° 4. Brodeau sur Louët arrêts let. R. Chap. II n° 2, divers arrêts, Delalande Cout. d'Orléans art. 112. Salvaing op. cit. ch. LXXXIX. Coquille Cout. de Nivernais, des censives, art. 15. Bretonnier sur Henrys, loc. cit. et quest. 53 avec arrêts cités, V. aussi, en ce sens, pour le dol parl. de Dijon 15 janvier 1663 Perrier de Raviot loc. cit. Rapp. supra 35 b)

C. — Autres événements

42. — Parmi les autres événements ultérieurs qui sont susceptibles de rendre restituables les droits même régulièrement perçus, j'ai cité l'éviction (supra 35 c). Bien qu'il y eut discussion sur les effets de l'éviction quant au maintien de la perception dans notre ancien droit (Brodeau sur Louët Arrêts let. R. Chap. II n° 3) la restitution était ordinairement admise (Ferrière Cout. de Paris art. 23 gl. I n° 96. Chopin Cout. d'Anjou art. 4 qui cite un arrêt du 18 juillet 1598).

CHAPITRE III

Abandon des principes du Droit fiscal ancien et du Droit commun

43. — Le régime antérieur avait-il donné lieu à des abus ou à des mécomptes ? Je ne sais. Mais ainsi que M. le Procureur Général Delangle, l'exprime dans ses conclusions qui ont précédé l'arrêt de Cass. du 5 février 1867 (R. P. 2443 ; J. E. 18920 ; J. N. 18763 ; C. 13225 ; I. 2357.6 ; S. 67.1.183 ; D. P. 67.1.23) « La loi fondamentale de

l'enregistrement, élaborée à cette époque de transition où le droit ancien rencontrait le droit moderne, s'est séparée de l'un et de l'autre en plusieurs points : elle a repoussé, notamment, avec le principe de l'article 1235 C. C., la règle de l'ancien droit fiscal qui déclarait sujet à répétition tout droit perçu sur des contrats dont l'annulation avait un effet rétroactif. Elle a voulu que toute perception régulière fut définitive ».

44. — Il est difficile de trouver, dans les travaux préparatoires de la loi, les motifs qui firent adopter le principe contenu dans l'article 60, car le Conseil des Cinq-Cents, qui examina le projet les 19, 21 et 23 brumaire, avait décidé que tout ce qui toucherait les finances serait discuté en Comité secret, et les débats n'ont jamais été recueillis.

Mais deux préoccupations dominaient les rédacteurs de la loi : restreindre le nombre des procès entre le Trésor et les contribuables et avant tout, trouver des ressources aux besoins grandissants de l'Etat (Rapports de Duchatel lus au Conseil des Cinq Cents les 7 Fructidor et 6 Vendémiaire an VII, de Crétet au Conseil des Anciens les 17 Brumaire an VII, Garnier Code p. 32, 36 et 49).

45. — Jamais préoccupation ne mérita mieux d'être à l'ordre du jour. Paris manquait de pain. L'agiotage effréné en construisant, à la hâte, la fortune d'un petit nombre d'aventuriers, avait multiplié la misère et le désespoir des masses. La valeur des assignats variait si rapidement, que personne n'était sûr de se procurer la veille, en papier monnaie, une somme assez forte pour parer aux besoins du lendemain. Malgré le rendement de l'impôt, on ne pouvait établir l'équilibre entre les recettes et les dépenses. Les généraux étaient réduits à une solde de huit francs par mois, en numéraire. Le tiers de l'armée avait abandonné les drapeaux, faute de solde ; les employés civils et les fonctionnaires, privés de traitement démissionnaient, ou abandonnaient, au hasard, le soin de l'administration et de la justice.

Pour faire face à de si dures nécessités, on passait la nuit à imprimer les assignats, qu'on dépenserait le lendemain. Cet expédient, de plus en plus illusoire, avilissait jusqu'aux dernières limites le gage des créanciers de l'Etat. Et le Trésor, ne recevant de ressources que par l'impôt, payé en partie en assignats, était, entre tous, le premier volé. Une seule issue s'offrait : la banqueroute ; on y recourut.

Mais le retour à des procédés plus sains et plus normaux s'imposait : on réorganisa les finances et c'est de cette réorganisation que sont nées les grandes lois d'impôts qui nous régissent encore, et notamment la loi du 22 frimaire an VII.

Seulement, après avoir créé des ressources précieuses, on ne voulut pas les laisser diminuer par des restitutions dont on ne pouvait prévoir l'importance.

Sans doute, l'équité n'était pas absolument satisfaite ; mais à cette époque où la grandeur de l'Etat était faite de la grandeur de tous les citoyens, après la banqueroute, il n'a peut-être pas paru inique d'immoler à l'intérêt général, l'intérêt de quelques rares contribuables pouvant prétendre, en faisant courir de grands dangers à nos finances, à des restitutions plus ou moins fondées.

Actuellement d'ailleurs, l'Etat répète, sous forme d'impôt sur les bénéfices de guerre, une partie du prix qu'il a payé aux fournisseurs de l'Armée, en exécution de marchés qu'il avait cependant librement débattus et contractés. Et l'opinion publique, loin de voir dans cette mesure la violation des engagements pris par l'Etat est favorable à cet impôt.

Dans les grandes calamités nationales, il faut le reconnaître, la fin justifie quelquefois les moyens, tout au moins dans une certaine mesure.

46. — Et puis, en posant un principe qui ne souffrirait que de très rares exceptions, le législateur croyait tarir la source de maints procès et de maintes discussions. Les procès lui semblaient toujours onéreux pour les citoyens.

Si l'Administration obtient gain de cause, en effet, les frais de l'instance sont naturellement mis à la charge de la partie perdante, et si l'Administration succombe, ces frais, grevant le budget, sont répartis entre tous les contribuables.

Cette conception n'est pas à l'abri de toute critique, il faut en convenir. L'expérience a montré aussi qu'il n'est guère de dispositions de la loi fiscale qui aient donné lieu à un plus grand nombre d'instances.

47. — Enfin, peut-être les efforts que fit la Ferme pour restreindre l'application du droit commun, sont-ils pour une grande part dans l'élaboration de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII.

« Il est vrai », dit le Commentateur de l'Edit du 29 septembre 1722 p. 43, en parlant d'une perception, « que dans les règles, le droit ne devrait être perçu que par provision et devrait être rendu..... mais cette maxime serait contraire à l'ordre de régie des Fermes, en ce que les Fermiers ne pourraient jamais compter sur des produits certains ».

N'est-ce pas là le véritable motif qui inspira l'article 60 ?

La loi du 22 frimaire an VII est l'œuvre de la Régie et plus particulièrement de Dûchatel qui avait occupé de hautes fonctions dans la Ferme. Cette loi offrait une occasion unique au fisc de faire consacrer, par voie d'autorité, une thèse qu'il n'avait pu faire prévaloir jusque-là devant les juges.

Nous trouverons encore bien d'autres considérations en nous livrant à la critique de l'art. 60 au chapitre VI ci-après.

CHAPITRE IV

Régime de la loi du 22 Frimaire an VII. — Non-restitution des Droits dont la cause d'exigibilité a disparu par suite d'un événement ultérieur

48. — Sous l'empire de la loi du 22 Frimaire an VII, le système des restitutions tout entier repose sur la signification des expressions « perception irrégulière, perception régulière » car si les perceptions irrégulières sont sujettes à restitution, les événements ultérieurs ne peuvent modifier les perceptions régulières.

Le principe de la répétition des droits irrégulièrement perçus n'était pas écrit dans la loi du 22 Frimaire, d'une manière positive ; mais on l'admettait parce qu'il était conforme au droit commun et à l'esprit de l'art. 60 de cette loi. En matière d'enregistrement, comme en toute autre matière, il y a, en effet, un certain nombre de principes unanimement reconnus, et sur lesquels on ne discute plus, bien qu'ils ne soient écrits en termes exprès dans aucun texte (v. encore infra 103).

Quant à l'interdiction de la restitution des perceptions régulières, elle résultait de l'art. 60 ainsi conçu : « Tout droit d'enregistrement régulièrement perçu, en conformité de la présente ne peut être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente ».

Que faut-il donc entendre par perception irrégulière et par perception régulière ?

49. — La perception est irrégulière lorsque la loi a été faussée dans l'assiette ou dans l'application du droit, soit parce que la nature du contrat écartait virtuellement le droit perçu, soit parce que les stipulations qu'il renfermait devaient l'y soustraire. (Cass. 7 av. 1849 J. E. 1249. J. N. 10697. C. 5743. I. 1630 § 7. S. 40.1.479 12 fév. 1850. J. E. 14904. J. N. 13981. C. 8866.1.1857-13. S. 50.1.390. D. 50.1.184 10 juil. 1860. R. P. 1355. J. E. 17165. J. N. 16 891 J. N. 11786. C. I. 2185 7. S. 60.1.905. D. 60.1.441 26 déc. 1894. J. 24513. R. P. 8463. R. E. 851. Rev. not. 9327. J. N. 25 916. I. 2883. 6. S. 95.1.424. D. P. 95.1.229. 10 nov. 1703. J. 26.598. R. P. 10632. R. E. 3445.1.3.157. S. 1904.1.523. D. P. 50. 1904.1.206).

50. — Il y a au contraire perception régulière toutes les fois que le préposé fait une juste application de la loi à la déclaration qui lui est faite ou à l'acte qui lui est présenté en les considérant dans les effets que les parties ont voulu attacher à son exécution et sans se préoccuper des vices inhérents qui pourraient, en cas de contestation, rendre illusoire la volonté des contractants.

Le droit régulièrement perçu, peut-on dire encore avec MM. CHAMP et RIG (IV 3952), est celui qui, au moment où la formalité a été donnée était exactement déterminé par la véritable nature de l'acte ou de la mutation (art. 2 de la loi de frimaire) dont la quotité est celle que le tarif a fixée (art. 4) et qui a été liquidé sur les valeurs réelles établies suivant la loi (art. 14 et 15), en d'autres termes, c'est le droit perçu dans l'observation rigoureuse des règles d'exigibilité et de liquidation..... que l'on a résumé dans les trois propositions suivantes :

« Le droit fixe ou proportionnel n'est dû sur une disposition qu'autant que la quotité en est expressément déterminée par la loi ».

« Le droit proportionnel n'est exigible que d'une convention parfaite et dont l'effet est actuel ».

« Une même disposition ne peut donner ouverture qu'à un droit, qu'il soit fixe ou proportionnel, mais, sauf exception, il est dû autant de droits qu'il y a de dispositions distinctes et indépendantes les unes des autres dans un même acte ».

51. — La division des perceptions, en perceptions irrégulières et en perceptions régulières, dont un événement ultérieur vient détruire la cause, correspond à la division, en droit civil, des paiements, en paiements sans cause présente, ni future et en paiements ayant une cause présente qui vient à disparaître rétroactivement par la suite.

Cette assimilation n'est cependant pas rigoureusement exacte. L'erreur de fait des parties, dans une déclaration de succession, par exemple, peut entraîner la perception des droits de mutation par décès sur des biens inexistants. Or, quoiqu'en droit civil le paiement soit sans cause, en droit fiscal, la perception régulière puisqu'elle est conforme à la loi et à la déclaration des redevables.

52. — Il serait trop long, et actuellement inutile, de rapporter les multiples cas où s'est exercée la rigueur de l'art. 60. Je me bornerai à rappeler les conséquences de cette disposition, tout en restant dans la généralité.

§ 1 Droits dont la cause d'exigibilité n'a jamais existé

1^o Erreur du receveur seul.

53. — Il y a perception irrégulière donnant naissance à une action en répétition, toutes les fois que le receveur a commis une erreur matérielle dans le calcul des droits, dans la détermination du tarif, dans l'exigibilité des décimes, dans la fixation du capital imposable ou de la nature de l'acte, etc.

2^o Erreur de fait commune au receveur et à la partie.

54. — Il est indifférent que l'erreur soit commune à la partie et au receveur. Il suffit que la déclaration permit au receveur de redresser l'erreur du redevable pour que la perception, faite sur des bases inexactes, soit irrégulière et autorise la répétition (V. infra 159).

3^o Erreur du contribuable seul.

55. — Mais lorsqu'il s'agit d'une erreur de fait proprement dite, d'une erreur commise par le contribuable lorsque par exemple, un héritier a payé des droits sur la succession d'une personne encore vivante, l'Administration tout en atténuant parfois dans l'application la rigueur des principes, avait déclaré, par des nombreuses solutions, consacrées souvent par la jurisprudence, que la perception était régulière au moment où elle a eu lieu et que la découverte d'une erreur de fait est un événement ultérieur sans influence sur le sort de la perception.

M. Wahl (R. E. 632) et le D. E. (V^o Rest. n^o 208) avaient combattu avec beaucoup de force et de talent cette interprétation de la loi ; mais leur thèse n'a pas prévalu. Je n'insisterai pas sur ce point puisque l'article 60 a disparu de notre législation et qu'il serait superflu d'en étudier la rédaction (pour le droit privé voir supra 33 — pour l'ancien droit, supra 38 — pour le droit nouveau, infra 110 et s. et 159).

§ 2 *Droits payés en vue d'une cause future qui ne s'est pas réalisée*

56. — Tel est le cas des droits perçus sur un contrat de mariage qui n'a pas été suivi de la célébration du mariage.

Cette subdivision est de bien peu d'intérêt en droit fiscal.

Les actes soumis à une condition suspensive ne sont pas, en effet, passibles du droit proportionnel, tant que la condition n'est pas réalisée. Si donc ce droit a été perçu avant l'événement, il l'a été irrégulièrement et est restituable (Pour le contrat de mariage V. Wahl 197-287 note. Rapprocher supra 34 et infra 116. V. R. G. V^o Rest. 46 et s. T. A. eod. V^o 83 et s. D. E. V^o 89 et s.).

§ 3 *Droits dont la cause d'exigibilité a disparu par suite d'événements ultérieurs*

1^o Condition résolutoire.

57. — L'obligation soumise à une condition résolutoire est susceptible d'une exécution immédiate comme l'obligation pure et simple. Le droit proportionnel est immédiatement exigible.

Sous l'empire de la loi de frimaire, lorsque la condition résolutoire s'accomplissait, le droit ayant été régulièrement perçu n'était pas restituable parce que la réalisation de la condition, bien que rétroactive dans ses effets, était un événement ultérieur qui, d'après l'art. 60, s'opposait à toute restitution (Cass. 28 août 1815. J. 5295. J. N. 1711. S. 15.1 421. Naquet 1.495. R. G. V^o Rest. 27 et s. T. A. 102 et s. D. E. 111 et s. Rapprocher supra 35 à 40 et infra 119-133 et s.).

2^o Annulation.

58. — Pour les mêmes motifs, l'annulation d'un acte, qu'elle fut amiable ou judiciaire, ne donnait pas lieu à la restitution des droits proportionnels qui avaient été perçus sur l'acte annulé (R. G. V^o Restitution 136 et s. T. A. 119 et s. ; D. E. 136 et s.).

L'application aux jugements de cette disposition, avait paru si rigoureuse que la question de savoir si l'on devait restituer les droits proportionnels perçus lors de l'enregistrement des jugements annulés ensuite sur opposition ou sur appel, avait été soulevée, immédiatement après la promulgation de la loi du 22 frimaire an VII.

Conformément à la doctrine enseignée par MM. Champ et Rig. (IV 3956), les tribunaux ont parfois admis l'exception mais la Cour de Cassation a toujours ramené les tribunaux au respect de la loi dont les expressions absolues condamnaient toute distinction.

Elle a décidé notamment (par arrêts des 21 therm. an XIII J. 214 7 mai 1806 J. 2450 — 8 février 1813 J. 4456 — 6 déc. 1820 J. 6922 — 7 nov. 1821 J. 7108 R. 234 — 19 févr. 1823 J. 7501, R. 638 — 14 janvier 1824 J. 7675 R. 883. J. N. 4559 C. 702-1 1132-8 — 14 juillet 1824 J. 7881 R. 1605 — 17 avril 1826 J. 8435 R. 1486, I.1200-9 — Ch. réun. 15 nov. 1828 J. 9198 R. 2351 : I. 1498-3 — 28 avril 1835 J. 1120 J. N. 8913 C. 4032 R. 4714 ; I.1498-3-2 S. 36.1.370 — 7 fév. 1838, J. 11.977 ; J. N. 9929 ; C. 5197 R. 5671 I.1577 § 11 S. 38.1.237 ; Cf. Rouen 20 sept. 1890 ; J. 23788 R. P. 7585), que les droits perçus sur un jugement susceptible d'opposition ou d'appel ne sont pas restituables, lorsque, sur l'opposition ou sur l'appel, ces jugements sont réformés (Rap. supra 3565-41 infra 146 et s.).

3^e Autres événements.

59. — La régularité de la perception, est-il dit dans un arrêt de la Cour de Cassation du 7 février 1838, ne peut être appréciée « que par l'examen actuel de l'acte ou du jugement qui a opéré la mutation et non des événements ultérieurs » (J. 11977 J. N. 9929 C. 3197 R. 5671 I.1577 § II s. 38.1.237 ; R. G. V^o Rest. 180 et s. ; T. A. 41 et s. D. E. 27 et s.)

La perception faite était alors régulière et définitive et les droits n'étaient pas restituables quels que fussent les événements ultérieurs, qu'ils aient été prévus ou non, et quelles que réserves que les parties aient faites, lors du paiement de l'impôt.

Parmi les événements qui ne rendaient pas restituables les droits perçus, on pouvait citer : la réduction d'un legs, la renonciation à un legs ou à une succession, l'annulation d'un testament, une modification dans la dévolution survenue après la déclaration de succession. Un partage présenté à la formalité postérieurement à une licitation ne rendait pas, non plus, restituable le droit de 10/0 perçu sur cette licitation. Cependant, les droits perçus sur un acte ou sur une déclaration ne l'avaient été que par erreur, lorsque des faits antérieurs à l'acte ou à la mutation, tels qu'une annulation ou une résolution, avaient modifié les droits à la condition que les parties eussent fait connaître légalement au receveur, avant l'enregistrement, les faits dont il s'agit. Sans cela, le droit aurait été régulièrement perçu et la restitution en était interdite (V. Infra 35 c-42).

60. — Les événements ultérieurs jouaient d'ailleurs un rôle différent suivant qu'il s'agissait d'une perception irrégulière ou d'une perception régulière. Leur influence était toujours négative dans cette dernière hypothèse : c'était le vœu de la loi. Mais l'inverse se produisait, quelque fois, lorsque la perception avait été irrégulièrement constatée. Il peut se présenter, même encore aujourd'hui, telle circonstance ou la perception, originairement irrégulière, se trouve régularisée par un événement ultérieur, ou du moins, se combine avec lui, de telle sorte que la restitution, qui eut été de droit, se trouve tout à fait écartée.

C'est ce qui a lieu notamment pour le cas où le droit de mutation aurait été perçu pour une mutation ou une obligation soumise à une condition suspensive. La réalisation ultérieure de la condition serait évidemment un obstacle à la répétition,

C'est par application de ce principe qu'il a été jugé que le droit mal à propos perçu sur un acte d'ouverture de crédit, ne peut pas être restitué, lorsqu'il est établi que le crédit a été réalisé. Il s'opère une compensation entre les droits dont l'Administration s'est trouvée débitrice, pour les avoir mal à propos perçus sur l'acte d'ouverture de crédit, et ceux dus sur l'acte de réalisation (Cass. 29 avril 1844 : 13521 J. S. 41.1545 — Versailles 6 mai 1841).

CHAPITRE V

Exceptions au principe de la Non-Restitution des Droits régulièrement perçus prévues par l'article 60 et les lois postérieures

61. — Le principe posé par l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII comportait, il est vrai, quelques rares exceptions. Elles étaient au nombre de dix.

Première exception. — Loi du 22 frimaire an VII art. 48. (Droit de titre perçu à défaut de justification sur un jugement ou sur un arrêté).

62. — Aux termes de cet article « Toutes les fois qu'une condamnation sera rendue ou qu'un arrêté sera pris sur un acte enregistré, le jugement, la sentence arbitrale ou l'arrêté en fera mention et énoncera le montant du droit payé, la date du paiement et le nom du bureau où il aura été acquitté ; en cas d'omission le receveur exigera le droit, si l'acte n'a pas été enregistré dans son bureau, sauf restitution dans le délai prescrit, s'il est ensuite justifié de l'enregistrement de l'acte sur lequel le jugement aura été prononcé ou l'arrêté pris » (V. infra 123).

Deuxième exception. — Loi du 22 frimaire an VIII art. 69 § 3. 3. (Délégation de prix dans un contrat).

63. — L'art. 69 § 3 n° 3 de la même loi assujettissait au droit proportionnel de 1 0/0 « les délégations de prix stipulées dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, sans énonciations de titre enregistré, sauf, pour ce cas, la restitution dans le délai prescrit, s'il est justifié d'un titre précédemment enregistré » (Infra 124).

Troisième exception. — Avis du Conseil d'État du 22 oct. 1808. (Adjudications judiciaires annulées).

64. — Considérant avec un arrêt de la Cour de Cassation du 9 octobre 1806 « que l'article 60 porte à la vérité que tout droit d'enregistrement régulièrement perçu ne peut être restitué quels que soient les événements ultérieurs, mais que, par ces derniers mots, l'intention de la loi n'a pu être que d'empêcher l'annulation des actes par des collusions frauduleuses et de tarir, dans leur source, les abus qui pourraient en résulter pour le Trésor public et les particuliers ;

« Que ces motifs cessent d'être applicables à une adjudication légalement annulée et qu'il est juste, alors, de restituer le droit » le Conseil d'État émit, le 22 octobre 1808, l'avis « que le droit perçu est restituable lorsque l'adjudication est annulée par les voies légales » (J. E. 3054 ; Code Maguéro p. 121 Col. 2 note 3 I 429.1. Bulletin des lois 211, n° 3831).

L'application de cette disposition était subordonnée à deux conditions : il fallait qu'il s'agisse d'une adjudication en justice et que l'annulation ait eu lieu par les voies légales.

Cependant, d'après MM. Champ. et Rig. (IV. 3960), la règle posée par l'avis précité paraissait applicable toutes les fois qu'il n'y avait pas à craindre que des collusions frauduleuses eussent provoqué l'annulation des actes.

Mais Merlin (V^o Rest. des dr. n^o 2) avait soutenu que cette décision devait être, au contraire, restreinte au cas sur lequel elle porte, c'est-à-dire, « au cas où, sur l'appel d'une adjudication forcée, la partie expropriée parvient à la faire déclarer nulle ; que pour tous les autres cas, quels qu'ils soient, cette décision laisse dans toute sa généralité la disposition de l'art. 60 ».

L'Administration avait adopté cette manière de voir et l'avait fait accepter par la Cour de Cassation (V. infra 125).

Quatrième exception. — Loi du 28 avril 1816 art. 40. (Droits de mutation payés sur les biens d'un absent).

65. — « Les héritiers légataires ou tous autres appelés à exercer des droits subordonnés au décès d'un individu, dont l'absence est déclarée, porte l'article 40 de la loi du 28 avril 1816, sont tenus d'en faire, dans les six mois du jour de l'entrée en possession provisoire, la déclaration à laquelle ils seraient tenus, s'ils étaient appelés par l'effet de la mort, et d'acquitter les droits sur la valeur entière des biens ou droits qu'ils recueillent ».

« En cas de retour de l'absent, les droits payés seront restitués, sous la seule déduction de celui auquel aura donné lieu la jouissance des héritiers ». L'Administration avait étendu cette dérogation au cas où le décès étant prouvé, et la date en étant connue, l'héritier véritable n'est pas celui qui a été envoyé en possession lors de la constatation de l'absence (infra 126 infra 164.6^o).

Cinquième exception. — Loi du 3 mai 1841 article 58. (Expropriation pour cause d'utilité publique.)

66. — En vertu de l'article 58 de la loi du 3 mai 1841, tous les actes relatifs à l'expropriation du terrain compris dans l'arrêté de cessibilité contenant la désignation doivent être timbrés et enregistrés gratis. Mais, souvent, ces actes d'acquisition sont réalisés avant que n'interviennent l'arrêté ; la perception du droit, conforme aux règles générales de l'impôt, eut été régulière et l'art. 60 se serait opposé à toute restitution, si le dernier § de l'article 58 de la loi du 3 mai 1841, ne disposait que « les droits perçus sur les acquisitions amiables faites antérieurement aux arrêtés du Préfet, seront restitués lorsque dans le délai de deux ans à partir de la perception, il sera justifié que les immeubles acquis sont compris dans ces arrêtés ; la restitution des droits ne pourra s'appliquer qu'à la portion des immeubles qui aura été reconnue nécessaire à l'exécution des travaux ».

Ces dispositions ont été étendues par l'article 3 de la loi du 13 avril 1900, aux acquisitions de terrains clos ou bâtis nécessaires à l'entretien d'un plan d'alignement régulièrement approuvé et relatif à l'ouverture au redressement ou à l'élargissement de rues, places, chemins vicinaux et chemins ruraux reconnus (infra 127-164 1^{re}).

Sixième exception. — Loi du 25 juin 1841 art. 14. (Cessions d'Offices ministériels.)

67. — Cet article est ainsi conçu « les droits, perçus en vertu des articles qui précèdent, seront sujets à la restitution toutes les fois que la transmission n'aura été suivie d'aucun effet. S'il y a lieu à réduction du prix, tout ce qui aura été perçu sur l'excédent sera restitué. La demande en restitution devra être faite, conformément à l'article 61 de la loi du 22 frimaire, dans le délai de deux ans, à compter du jour de l'enregistrement du traité ou de la déclaration » (infra 128-164 2^o).

Septième exception. — Loi du 23 octobre 1884 art. 3 et 4. (Ventes judiciaires d'immeubles dont le prix ne dépasse pas 2.000 francs.

68. — Une loi du 23 octobre 1884 prescrit, dans certains cas, la restitution des frais antérieurs aux ventes judiciaires d'immeubles et notamment des droits de timbre, d'enregistrement, et d'hypothèques applicables aux actes rédigés pour parvenir à la vente, lorsque le prix principal de cette vente ne dépasse pas 2.000 fr. (infra 129).

Huitième exception. — Loi du 25 février 1901 art. 5. (Dédution du passif justifié dans les 2 ans de la déclaration — Faillite — Dette certaine mais non liquide).

69 A. — L'article 3 de la loi du 25 février 1901 autorisait encore la déduction sur l'actif des successions du passif qui les grève, sous certaines conditions de justification ne pouvant pas toujours être remplies au moment de la déclaration. L'article 5, en prévision de ce cas, stipulait que « toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes, ne sera pas retranchée de l'actif de succession, pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration.

B. — D'autre part, lorsqu'une dette, dont l'existence au décès était certaine et établie par un titre régulier, n'était pas liquide au jour de la déclaration, la déduction n'en pouvait être admise, les parties n'étant pas autorisées, à défaut d'un texte formel, à fournir une évaluation provisoire du montant de la dette. Mais si dans les deux ans de la déclaration, les parties justifiaient de la quotité de la dette, le remboursement des droits acquittés en trop pouvait être ordonné. La loi ne posait en effet qu'une condition à la déduction : c'était que l'existence de la dette au jour du décès fut établie par un document apposable au défunt lui-même, mais elle n'exigeait la liquidité de cette dette, ni au jour de l'ouverture de la succession, ni au moment de la déclaration.

C. — L'article 5 dispose que « les héritiers ou légataires seront admis dans le délai de deux ans, à compter du jour de la déclaration, à réclamer sous les justifications prescrites à l'article 4 la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire ou par le règlement définitif de la distribution par contribution postérieure à la déclaration et à obtenir le remboursement des droits qu'ils auraient payés en trop ».

Ces trois dispositions étaient bien en contradiction avec l'article 60 puisqu'à défaut des justifications requises la perception était régulière. Toutefois il était indispensable, au moins dans les deux premiers cas, pour que la restitution fut accordée, que l'héritier ou le légataire ait compris la dette dans le passif déclaré et ait mis ainsi le receveur à même d'apprécier si, à ce moment, la déduction pouvait être admise : autrement, l'article 60 reprenait son empire : la perception établie sur la déclaration était définitive. Au contraire, dans le troisième cas, bien que le procès-verbal de vérification et d'affirmation des créanciers dans une faillite ou une liquidation judiciaire ainsi que le règlement définitif d'une distribution en justice, intervenus après la déclaration, soient, vis-à-vis du Trésor, des événements ultérieurs, ils n'en servaient pas moins de fondement à une action en répétition, alors même qu'ils constataient l'existence de dettes dont l'héritier ou le légataire n'avait pas fait mention dans l'état du passif, lors de la déclaration (infra 130-164 3°).

Neuvième exception. — Loi du 25 février 1901 art. 13 n° 2. (Usufruits successifs).

70. — Après avoir établi les bases d'évaluation de ces éléments de la pleine propriété transmis à titre gratuit, et déclaré qu'il ne serait tenu compte que des usufruits ouverts au moment de la transmission, l'art. 13 de la loi du 25 février 1901 ajoutait « Toutefois, dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propiétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins, si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ; mais cette restitution aura lieu dans les limites seulement du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu propriétaire, se prescrit par deux ans à compter du jour du décès du précédent usufruitier (infra 131-164 4°).

Dixième exception. — Loi du 25 février 1901 art. 14. (Justification postérieure de l'âge de l'usufruitier).

71. — L'article 14 de la même loi a prévu un dernier cas de restitution « Lorsque les renseignements nécessaires sur l'âge de la naissance de l'usufruitier n'auront pas été indiqués, le receveur percevra les droits sur la valeur la plus élevée de l'usufruit et de la nue propriété. » Et la perception conforme à la loi, eut été définitive, si le texte précité n'ajoutait « sauf restitution du trop perçu, dans le délai de deux ans, sur la présentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait lieu en France ou en Algérie » (infra 132 à 164 5°).

72. — En dehors de ces cas strictement déterminés et que l'on ne pouvait étendre, au-delà des limites prévues, à des hypothèses pour lesquelles la restitution n'était pas expressément autorisée, (Cass. 14 nov. 1837 J. E. 11905 J. N. 9821. J. 1562. S. 37.1.950 — 11 juin 1839 J. E. 1231 J. N. 10.416 C. 5512. I. 1601.10 S. 39.1.594 — 2 août 1843 J. E. 13792 J. N. 11781 C. 6582 S. 43.1.765 — 25 juin 1873 R. P. 3654 J. E. 1886 — J. N. 28.733 C. 15108 I. 2472 — 7. S. 74.1.37. D. 74.1.30) la règle absolue de l'article 60 était applicable et aucun droit ne pouvait être restitué, du moment où il avait été régulièrement perçu, bien que sous ce régime, je l'ai déjà signalé, l'Administration ait parfois consenti à tempérer l'application rigoureuse du principe (V. infra 82).

CHAPITRE VI

Critique du principe posé par l'article 60 du 22 frimaire an VII

73. — On a tenté de justifier l'article 60 par divers arguments.

74. — Un arrêt de la Cour de Cass. belge du 2 décemb. 1835 (Dal. 3585) affirme que cet article n'a d'autre objet, ainsi que cela résulte expressément de l'avis du Conseil d'Etat des 18-22 octobre 1808, que de mettre les perceptions régulièrement faites à l'abri des collusions frauduleuses des parties qui, par des machinations postérieures à l'acte, voudraient faire sortir des caisses du Trésor, des sommes qui y seraient dûment entrées.

C'était aussi l'opinion de Merlin (V° Rest. n° 2).

Cette explication présente une certaine valeur. Mais on peut objecter que l'acte annulé judiciairement pour fraude ou violence, ou encore le jugement annulé sur opposition ou sur appel, après débats contradictoires ne se prêtent que difficilement aux collusions frauduleuses. Il en est de même d'un jugement d'adjudication annulé par les voies légales (av. du C. E. précité). Elle n'est donc pas décisive.

75. — Dans les conclusions citées supra n° 43, M. le Procureur Général Delangle apportait un autre argument : « Une innovation aussi rigoureuse, disait-il, n'est évidemment pas le résultat du caprice ou d'une injustice réfléchie. Elle se fonde sur l'intérêt de l'Etat qui commande d'assurer la stabilité des revenus publics et d'éviter les troubles que les restitutions imprévues pourraient occasionner dans les services du budget.

Cette considération joua, en effet, un grand rôle dans l'élaboration de la loi (supra 43). Mais elle justifie mal la rigueur de l'art. 60. La prévision, chaque année, d'une somme à peu près toujours la même pour faire face à ces restitutions, qui sont peu importantes, n'eût apporté, depuis que la comptabilité publique est organisée, aucun trouble dans les finances. Les recettes sont d'ailleurs variables d'une année à l'autre et l'on ne voit pas que les finances de l'Etat souffrent de cette incertitude. Au surplus, on restituait déjà les droits indûment perçus et ceux dont, par exception, la loi permettait le remboursement.

76. — On pourrait ajouter, dit encore M. Delangle (loc. cit.) « que la nullité de l'acte est imputable aux parties et que c'est leur imprudence qui les oblige à payer des droits pour un contrat postérieurement annulé » ou encore, avec l'arrêt de Cass. du 29 octobre 1806, « qu'elles supportent la peine d'un fait qui leur est personnel et qu'on est toujours plus ou moins fondé à leur reprocher ».

Les parties sont parfois, en effet, responsables des vices du contrat, mais pas toujours. Celui auquel on extorque un acte par violence n'a souvent aucune imprudence à se reprocher. Or, au cas d'insolvabilité de l'auteur de la violence, la solidarité pour le paiement laissera à la charge de la victime du délit les droits, peut-être considérables, de l'acte auquel elle a été forcée de concourir. S'agit-il des droits des jugements annulés sur opposition ou sur appel, le plaideur malheureux n'a fréquemment commis aucune faute appréciable. Ne voit-on pas tous les jours les demandes réputées les mieux fondées par les jurisconsultes les plus autorisés, par les magistrats du Ministère Public eux-mêmes, quelquefois par les premiers juges, être définitivement rejetées. Et puis, en serait-il autrement, qu'il n'en serait pas moins peu honnête de tirer profit d'une faute.

77. — On ne pouvait donc bannir complètement le principe de l'article 60 de notre législation. Mais on ne pouvait le maintenir avec la portée absolue qui lui était donnée. De règle générale, il devait devenir règle exceptionnelle. /

78. — On a dit de lui, pour hâter son abrogation, qu'il était fâcheux et sans fondement juridique (D. E. V° Restitution 3), qu'il constituait un odieux abus (Wahl. I.36). Il faut tout au moins reconnaître qu'édicte dans l'intérêt du Trésor, il lui était souvent tout aussi préjudiciable qu'au contribuable. Sachant que les droits, liquidés sur une évaluation trop forte et trop consciencieuse, ne leur étaient jamais restitués, les parties, a-t-on dit, préféraient rester en dessous de la vérité, et payer un supplément de droit, au cas où l'Administration était en mesure de prouver ultérieurement la dissimulation. Or, ces cas sont relativement rares, la sévérité de la loi alimentait, paraît-il, la fraude, en lui fournissant un prétexte, et portait une atteinte aux droits du Trésor.

Il est permis de se demander, toutefois, si le principe de la non restitution étant effacé de notre loi, les déclarations sont plus sincères.

79. — D'autre part, l'article 60 qui était en opposition notamment avec les traditions historiques et avec les principes de notre droit civil actuel, violait l'équité la plus élémentaire et lésait les droits du contribuable. Comment comprendre qu'il est juste de retenir, une fois perçu un droit qui ne l'aurait jamais été, si les événements qui sont venus effacer la cause d'exigibilité, s'étaient produits avant la perception ?

80. — Il était difficile encore de faire admettre au contribuable, comme l'avaient reconnu plusieurs arrêts de Cassation (du 14 janvier 1852 — J. E. 15372 ; J. N. 11518 ; C. 9182 ; J. 1920 2 ; S. 52.1.127 ; D. 52.1.26 ; 1^{er} août 1878 ; R. P. 5093 ; J. E. 20818 ; J. N. 21905 ; C. 15999 ; J. 2603 ; D. 78 1 427) que les événements ultérieurs ne pouvaient justifier une atténuation de recette au profit du contribuable, mais pouvaient cependant servir de point de départ à une réclamation au profit du Trésor, d'un supplément de droit.

81. — Une réforme qui eut simplement rendu plus libéral l'article 60, tout en le laissant subsister, n'eût donc pas été suffisante. Il fallait revenir au droit commun, toutes les fois que les intérêts du Trésor ne pouvaient être compromis par des collusions frauduleuses.

CHAPITRE VII

Atténuations apportées par l'Administration au principe de la non restitution

82. — Nous avons déjà dit que l'Administration consentit, toutefois avec beaucoup de circonspection, à tempérer la rigueur absolue de l'art. 60, qui provoquait de si justes critiques.

C'est ainsi qu'elle a permis quelquefois la restitution des droits perçus par suite d'erreur de fait légalement établies. Elle y a été autorisée par une D. M. F. du 12 avril 1808 portant que : « La loi, en exprimant que les parties sont non recevables après le délai fixé, à demander la restitution des droits, n'a pu les exclure de la faculté de profiter de ce délai lorsqu'il s'agissait d'une erreur de fait, ou, comme dans l'espèce, des héritiers auraient déclaré des biens qui seraient légalement reconnus étrangers à la succession (Inst. 386 § 30). »

83. — Mais la règle de la non restitution n'était pas abrogée et nul ne pouvait obliger la Régie à persister dans cette voie de mansuétude, dont l'opportunité était certaine, mais la légalité douteuse. Aussi, s'en faut-il que l'on y soit toujours resté « En provoquant la D. M. F. du 18 août 1808, porte en effet, l'instruction 2864 § 3 XIII, l'Administration n'a eu ni la volonté, ni même le pouvoir (Cass. 11 juillet 1853 S. 53. 1. 541 I. 1986 II Conclusion de M. l'Avocat général Blanche S. 74.1.392) d'abroger la disposition précise et absolue de l'art. 60 l. 22 frimaire an VII. Elle a usé du droit qui lui appartient de modérer, sous sa responsabilité, la rigueur des perceptions excessives, contraires à l'équité. Ce droit lui a été maintes fois reconnu par la jurisprudence, mais elle l'exerce selon ses appréciations, sans qu'elle puisse y être contrainte par aucune action judiciaire. C'est ce qu'ont décidé notamment, et dans des circonstances diverses, des arrêts Cass. 5 juillet 1820 (S. 21 1. 272) et 24 avril 1861 (S. 61.1.645 I. 2201 5).

« A l'Administration seule, a dit la Cour, appartient la faculté de modérer, selon les cas et dans la mesure de ses attributions, la rigueur des perceptions.

« La D. M. F. du 12 avril 1808 et les applications qui en ont été faites fréquemment ne sont que l'exercice de cette faculté. C'est pourquoi l'Administration en notifiant au Service la D. M. F. dont il s'agit s'est formellement réservé le soin de statuer elle-même sur chacune des espèces qui donneraient lieu à des demandes en restitution de droits qui lui paraîtraient indûment perçus. Il n'appartient pas aux tribunaux de lui imposer, à cet égard, leur appréciation.

« Si la doctrine contraire devait prévaloir, la barrière que le législateur a établi dans l'art. 60 afin de protéger les finances contre l'instabilité des perceptions, et contre l'effet des remboursements imprévus, cesserait d'exister. Les contribuables auraient toujours le droit de revenir contre les perceptions les plus régulières en demandant à prouver, ou que les actes ne traduisent pas fidèlement leurs conventions, ou qu'ils ont eux-mêmes commis une erreur à leur préjudice. Les tribunaux, cédant aux considérations d'équité, ne manqueraient pas de s'associer à leur demande. La porte serait ouverte à tous les abus que l'art. 60 a voulu prévenir » (Conf. Bourgoïn 19 août 1890 ; R. P. 7509 ; J. 23647 ; Lefebvre, 16 Av. 2890 J. 25199 ; R. P. 9219 ; Seine 12 mars 1904, J. 26762 ; R. E. 3668).

Cependant, si la Régie revenait à l'interprétation littérale de la loi, elle recommandait, par contre, à ses agents, de s'abstenir de toute perception exagérée.

« Les intérêts du Trésor, lit-on dans l'Inst. 1498, commandent aux préposés d'exiger tout ce que lui accordent les lois qui régissent les droits d'enregistrement. C'est aussi un devoir pour eux de rester dans cette limite et de ne point léser les contribuables, par des perceptions excessives. L'Administration désire que les préposés se pénétrant de cet esprit d'équité. La première règle de toute perception est d'être conforme aux dispositions expressées de la loi qu'il ne faut ni restreindre, ni excéder (Rapp. supra 33).

En un mot, la Direction Générale, tout en admettant la restitution dans des cas où la loi l'interdisait, n'avait pas érigé cette pratique en règle immuable ; elle appliquait fréquemment à la lettre l'article 60 ; ses décisions n'étaient pas motivées en droit, mais en fait, et furent souvent contradictoires, en apparence, parce que les circonstances de chaque affaire n'étaient pas les mêmes. Aussi furent-elles taxées d'arbitraires.

85. — Pour mettre fin à ce régime indéfendable l'intervention du législateur devenait indispensable et urgente.

CHAPITRE VIII

Retour aux principes du Droit fiscal et du Droit commun

86. — Les critiques sévères que l'article 60 avait soulevées, les efforts que l'Administration avait tentés pour en supprimer les conséquences les plus injustes, l'accueil bienveillant réservé par le Parlement à certaines pétitions protestant contre son application (V. Sénat Pétition J. O. dél. parl. Sen. sess. extra. de 1897 p. 1337 et sess. ord. de 1898 p. 101) montraient, qu'en France, le principe de la non restitution des droits perçus sans cause, ou sur cause postérieurement anéantie, était condamné.

87. — Mais ce serait une erreur de croire, avec le Bulletin des Propriétaires et des Locataires de la ville de Troyes (n° d'août 1912) que depuis plus de cent années, on n'avait cessé de demander l'abrogation de cette disposition. Pendant près de cent ans, on ne fit rien dans ce sens. C'est que, a-t-on expliqué, les esprits les plus éclairés ne voient que difficilement, au-delà de nos institutions actuelles, les institutions meilleures que l'on pourrait préférer, car notre organisation, on l'a dit, obscurcit de son image les cerveaux souvent peu novateurs des Agents de nos Administrations et ceux de nos Représentants. Les projets de réforme sont donc tous de dates assez récentes.

A. — *Projet doctrinal.*

88. — C'est cependant dans l'ouvrage d'un Vérificateur de l'Enregistrement, n'en déplaise à la critique, que l'on trouve le premier de ces projets. Dans son livre « la Réforme des droits d'enregistrement », qu'il fit paraître en 1872, M. CARON, sous le titre X et l'article 94, offre de substituer à l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII, la disposition suivante :

« Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement, en conformité de la présente loi ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, à moins qu'il soit établi que la perception repose sur une erreur de fait, de la part des parties, ou qu'elle ait pour effet un acte entaché de nullité radicale et absolue qui n'a eu et n'aura aucun effet.

« La demande en restitution sera portée dans ce cas devant l'Administration, avec les justifications à l'appui. Si les justifications ne semblent pas péremptoires à l'Administration, la partie devra se pourvoir, à ses frais, devant le tribunal pour faire constater les faits d'une manière juridique. La restitution aura lieu, ensuite, s'il y a lieu.

« Toutefois quand la perception aura été régulière, la restitution ne s'effectuera que sous retenue d'un dixième, au minimum de 2 fr. qui sera conservé à titre de frais de perception et d'administration, et porté en recette, moitié pour le compte de l'Etat, moitié au profit du receveur ».

B. — *Projets parlementaires.*

a) 1^{er} Projet. — Propositions Bisseuil.

89. — La première proposition digne de retenir l'attention, qui ait été déposée au Parlement, est celle de M. Bisseuil, sénateur, (Voir Rapport de la Com. du 3 mars 1899 J. O. Sén. doc. parl. n° 60 p. 84). Il était ainsi conçu :

« Article unique : L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII est modifié comme suit :

Article 60. — « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement, en conformité de la présente loi, ne pourra être restitué quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente loi ou par des lois spéciales.

« Seront restitués sous réserve d'un droit fixe s'il y a lieu, les droits proportionnels perçus sur :

1^o Tout jugement retracté sur opposition ou réformé sur appel et toute décision judiciaire annulée par la Cour de Cassation ;

2^o Tout acte ou contrat judiciairement annulé pour cause de lésion ou résolu dans les conditions prévues par l'article 12 de la loi du 27 ventose an XI ;

3^o Toute déclaration souscrite pour la perception des droits de mutation par décès, faite soit par un légataire, à raison d'un testament postérieur annulé par justice, soit par un héritier évincé au profit d'un autre.

« Toute mutation faisant l'objet, soit de l'acte ou du contrat annulé rescindé ou résolu, soit du testament annulé ou de la succession dont la dévolution est modifiée, qui serait opérée entre vifs ou dans la période comprise entre la date dudit acte ou du contrat ou celle de l'ouverture de la succession ou la date de la décision judiciaire.

« La demande en restitution ne sera recevable que dans les deux ans, à compter de la date de la décision judiciaire prononçant la rétractation, la cassation ou l'annulation du jugement, de l'arrêt ou de l'acte ou contrat, assujetti au droit proportionnel, ou l'éviction de l'héritier, et sur la justification que cette décision a acquis l'autorité de la chose jugée.

« En cas de rétractation, réformation, cassation, annulation ou éviction, le droit ne sera restitué que dans la mesure de cette rétractation, réformation, cassation. Les parties seront en outre, recevables à se pourvoir en restitution des droits perçus par suite d'erreurs de fait, sur les actes et déclarations, lorsqu'il sera dûment justifié, dans les deux années à compter du jour de l'enregistrement, des erreurs commises... »

Cette proposition a été l'objet d'un commencement de discussion.

b) 2^e Projet. — Proposition Cesbron.

90. — Une autre proposition plus restreinte fut déposée le 17 novembre 1905 par M. Fabien Cesbron, député (J. O. Cham. Doc. parl. n° 2756 p. 56). Elle était ainsi conçue :

Article unique. — « Le n° 9 § 2 de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) est complété comme suit :

« En cas d'annulation ou de réforme des jugements susvisés les droits d'enregistrement perçus seront restitués sur la simple production d'un certificat émanant du greffier de la juridiction réformatrice ».

Cette proposition était simple, mais son application n'aurait pas manqué de donner lieu à de nombreuses difficultés.

c) 3^e Projet. — Proposition Reveillaud.

91. — Une troisième proposition, visant encore exclusivement les actes judiciaires, fut déposée par M. Reveillaud, député, le 11 décembre 1905 (J. O. Chamb. Doc. parl. n° 2824 p. 424). Elle était rédigée comme suit :

Article unique. — L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII est abrogé et remplacé par la disposition suivante :

« Les droits d'enregistrement ne seront dûs définitivement par les parties que lorsque le jugement de première instance aura reçu l'autorité de la chose jugée : s'il y a réformation en tout ou partie sur appel les droits perçus pour l'enregistrement seront restitués ».

d) Appréciation de ces projets.

92. — Je ne m'attarde pas à commenter ces textes. J'aurai l'occasion d'en reprendre les dispositions intéressantes en appréciant le régime institué par la loi du 18 janvier 1912.

e) Loi du 18 janvier 1912. — Proposition Durand.

93. — Le 26 mars 1908, M. Joseph Durand, député, et plusieurs de ses collègues, déposèrent une nouvelle proposition de loi (J. O. des 13-14 mai 1908 Cham. Doc. parl. n° 1638 p. 288 à 292) dont voici la teneur ;

« *Article unique.* — Par dérogation à l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, seront restituables, dans le délai prévu par l'article 61 n° 1 de la même loi :

1^o Sous déduction du droit fixe, les droits d'enregistrement perçus sur les actes annulés pour cause de nullité absolue par jugement passé en force de chose jugée.

2^o Sous déduction du droit fixe les droits perçus sur les jugements ultérieurement rétractés ou infirmés par des décisions passées en force de chose jugée ; si la réformation n'est que partielle, la restitution ne s'appliquera qu'aux dispositions infirmées. Toutefois, les droits perçus sur les titres produits ou sur les mutations consenties devant les premiers juges resteront acquis au Trésor, lorsque la créance n'aura pas été éteinte avant le jugement infirmé, ou que les titres et mutations n'auront pas été annulés, par la sentence définitive, pour cause de nullité radicale.

3° Les droits de mutation par décès perçus d'après les déclarations des héritiers ou des légataires qui, par suite d'événements postérieurs, autres que la renonciation, se trouveraient évincés de la succession. Si l'éviction n'est que partielle, la restitution ne s'appliquera qu'à la partie des biens dont ils auront été privés ».

94. — D'après l'exposé des motifs le but de cette proposition était de soustraire à l'application de l'art. 60 les actes et faits suivants, dans lesquels la fraude et la collusion semblent impossible.

1° Actes atteints de nullité absolue prononcée par la loi et constatée par jugement passé en force de chose jugée.

2° Jugements infirmés sur opposition ou sur appel sous la réserve que les droits perçus sur les pièces produites ou sur les mutations constatées devant les premiers juges resteraient acquis au Trésor lorsque la créance n'aura pas été éteinte ou que les titres ou mutations n'auront pas été annulés par la sentence définitive pour cause de nullité absolue.

3° Modifications intervenues après la déclaration de succession dans la dévolution.

On retenait l'impôt exigé sur les actes anéantis pour cause de nullité relative parce qu'il y avait eu création d'un contrat capable de produire tous ses effets, et qui, en fait, en avait produit. Le même motif, et en outre la peur des fraudes trop aisées, légitimaient d'après les auteurs de la proposition la non restitution des droits sur un acte résolu par l'événement d'une condition résolutoire (annexe 1638 précitée p. 289).

L'article 60 se serait toujours appliqué également aux droits perçus par suite d'une erreur de fait commise dans les déclarations et portant sur l'évaluation ou sur la consistance des biens, parce que dans ces cas « la bonne foi du déclarant n'est pas démontrée et la fraude est possible » (ann. 1638 précitée p. 272)

95. — Sur le rapport de M. de la Batut, déposé le 14 mai 1909 (ann. 2480 J. O. du 25 septembre 1909 Doc. parl. Chamb. p. 1098 à 1102), la Chambre adopta la proposition, sans débat, le 14 juin 1909 (J. O. du 15 déc. p. 1453) ; on substitua seulement, au mot « absolue », qui termine le deuxième § le qualificatif « radicale », puis le texte fut transmis au Sénat, le 17 juin 1909.

96. — Au cours des travaux de la Commission chargée d'étudier cette proposition, M. Pic Paris, sénateur et ancien receveur de l'enregistrement, président, demanda l'abrogation pure et simple de l'article 60 « afin de faire cesser désormais une énormité et même, a-t-il dit, une monstruosité fiscale qui est indéfendable à tous égards. » (Rapport de M. Duffoussat J. O. Sénat Doc. parl. n° 68) et il déposa, dans ce but, le 1^{er} mars 1910, un amendement ainsi conçu : « L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII est abrogé ». Ce contre-projet modifiait complètement le système adopté par la Chambre puisque, s'il avait été accepté, la restitution des droits régulièrement perçus serait devenue la règle et la non-restitution l'exception. Mais la Commission refusa de suivre son président et le rapporteur exposait ainsi les motifs de sa résistance :

« La proposition de loi a pour but de soustraire à l'application de l'art. 60 les actes, jugements et déclarations dans lesquels la fraude est impossible. Ce but ne peut toutefois être atteint en ce qui concerne un grand nombre d'actes affectés d'une condition résolutoire, parce qu'il en résulterait pour le Trésor un préjudice très grave, qu'il est d'ailleurs impossible d'évaluer. Il n'est pas atteint non plus en ce qui concerne les actes affectés de nullité relative. Mais dans ces deux cas l'abrogation de l'art. 60 pourrait avoir pour effet d'ouvrir la porte à de nombreuses

fraudes. De même en ce qui concerne l'erreur de fait dans les déclarations de succession, l'abrogation de l'art. 60 laisserait toujours aux contribuables le droit de revenir contre des perceptions basées sur leur propres déclarations en demandant à prouver qu'ils ont commis une erreur à leur préjudice. Il en résulterait de nombreux procès et les finances publiques prendraient un caractère d'instabilité *très* dangereux ».

Un second amendement, émanant de MM. Cordelet et Bourganet et portant la date du 14 juin 1910, fut déposé au Sénat. Il tendait à augmenter le nombre des exceptions au principe général de l'art. 60 et à admettre au bénéfice de la restitution :

« 1^o Les droits perçus sur la déclaration estimative de l'entrepreneur en matière de marchés administratifs de travaux ou de fournitures en ce qu'ils excèdent les droits dus sur le prix réel des travaux ou fournitures résultant du règlement définitif de l'entreprise.

« 5^o Les droits perçus sur la partie non suivie d'exécution des marchés administratifs de fournitures ou de travaux d'entretien faits pour 3, 6 ou 9 années avec faculté de résilier à la fin de la première ou de la deuxième période lorsque, en vertu de cette clause, les parties ou l'une d'elles en auront fait cesser les effets ».

Sur le rapport de M. Duffoussat, qui fut déposé sur le bureau du Sénat le 25 février 1910, (ann. 68 J. O. du 3 mai 1910 Doc. parl. Sénat p. 198 à 203), la proposition vint en discussion au Sénat le 24 juin 1910 (J. O. du 25 déc. p. 1556 et s.).

Au cours de cette discussion, M. Pic Paris maintint sa manière de voir. Il fit remarquer que la proposition de loi était incomplète, parce qu'elle ne créait que quelques exceptions à l'art. 60 (comme en Tunisie et à la Martinique). Or, du moment où l'on jugeait inique la règle posée par ce texte, il fallait la supprimer complètement et laisser la Régie, ainsi que les contribuables, soumis au droit commun.

M. Monis appuya le contre-projet de M. Pic Paris, en ajoutant que la restitution devait être obligatoire chaque fois que l'annulation d'un contrat était prononcée par l'autorité judiciaire, sans qu'il y ait à distinguer si cet annullement est fondé sur une nullité absolue ou sur une nullité relative.

Le rapporteur s'opposa à l'abrogation pure et simple de l'art. 60 qui d'après lui, laisserait la porte ouverte à toutes les fraudes, mais il se déclara prêt à admettre toutes les exceptions dont la nécessité serait révélée par l'expérience. L'amendement de M. Pic Paris fut également combattu par le Gouvernement et, sur la proposition faite par M. Théodore Girard de soumettre un nouveau texte, le Sénat prononça le renvoi à la Commission, tant du projet principal adopté par la Chambre des députés, et complété par le texte additionnel de MM. Cordelet et Bourganet, que du contre-projet de M. Pic Paris.

98. — Le 11 novembre 1910, M. Pic Paris, président, saisit la Commission d'un amendement ainsi conçu :

« L'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII est abrogé.

« Néanmoins, ne seront pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des art. 954 à 958, 1183, 1184, 1644, 1654 et suivants du Code Civil.

« L'annulation, révocation, ou résolution, prononcée par jugement ou arrêt, ne donnera pas lieu à la perception du droit proportionnel de mutation ».

M. Cordelet fit observer que, pour être logique, il y aurait lieu de retrancher de l'énumération contenue dans le deuxième alinéa de l'amendement l'art. 1641 C. C. qui vise l'annulation d'une vente pour vices cachés de la chose ; il ne s'agit pas là, en effet, d'une cause de résolution née d'un événement postérieur au contrat, mais bien d'une cause de nullité procédant d'un vice qui entache le contrat lui-même. L'honorable sénateur ajouta qu'il en était de même de la rescision d'un acte de vente ou de partage pour cause de lésion (C. Civ. 887 et 1674), mais qu'à raison de la contradiction existant, sur ce point, entre la doctrine et la jurisprudence de la Cour de Cassation, il serait nécessaire d'autoriser formellement la restitution dans l'hypothèse prévue (Rapp. suppl. de M. Dufoussat déposé le 6 décembre 1910 ann. 384 J. O. du 21 janvier 1911 doc. parl. sén. p. 22).

99. — Après étude de la Commission, et sur l'avis conforme de M. le Directeur Général de l'Enregistrement, Commissaire du Gouvernement, la Commission proposa à la Chambre-Haute le texte qui a été définitivement adopté (ann. 381) et accepté sans débats par le Sénat le 22 déc. 1910 (J. O. du 23 déb. p. 1965).

100. — Sur rapport de M. de la Battut, déposé le 11 décembre 1911 (ann. n° 1468), la loi fut votée sans débats par la Chambre des députés, le 19 décembre 1911 (J. O. du 20 p. 4094).

101. — Comme il n'a pas été attribué d'effet rétroactif à la loi du 18 janvier 1912, celle-ci n'est applicable qu'aux actes enregistrés et aux déclarations reçus à partir de l'expiration du délai fixé par le décret du 5 nov. 1870 (L. 2122 § 1 note I). Doivent être considérés comme définitivement acquis au Trésor, dans les conditions prévues et sous les réserves formulées par l'art. 60 (ancien), tous les droits régulièrement perçus antérieurement à la mise en vigueur des nouvelles dispositions (L. 337. Seine 17 avril 1912 : R. P. 12671 ; Castres 10 avril 1913 : R. P. 12931 ; Ambert 10 juillet 1913 : R. P. 13055 ; Bordeaux 17 déc. 1913 R. P. 13057 ; en ce qui concerne l'exigibilité des droits sur les actes résolus ou annulés voir infra chap. XI et XII).

CHAPITRE IX

Régime de la Loi du 18 janvier 1912 — Restitution des Droits payés sans cause

102. — Aux termes de l'article unique de la loi du 18 janvier 1912 :

« Les dispositions suivantes sont introduites dans la loi du 22 frimaire an VII où elles prendront la place de l'ancien article 60 abrogé :

« Ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des art. 954 à 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du Code Civil.

« En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés et au surplus dans tous les autres cas, où il y a lieu à annulation, les droits perçus sur l'acte résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée..... »

103. La loi nouvelle est étrangère à la restitution des droits irrégulièrement perçus. Ces droits continueront à être restitués comme par le passé (supra c. 48-49-53 et s.).

104. — L'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII, étant abrogé il n'existe plus, désormais, aucun texte autorisant ou interdisant expressément et d'une manière générale la restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus et dont la cause d'exigibilité a disparu rétroactivement après la recette. Cette restitution est donc replacée sous l'empire du droit commun. C'est ce que déclarait M. Dufoussat dans son second rapport au Sénat « Pour ces principales considérations... votre Commission accepte l'abrogation de l'art. 60, mais avec des exceptions spécialement indiquées, qui constitueront des garanties pour les intérêts du Trésor, tout en faisant disparaître de la législation fiscale la rigidité trop absolue de la règle fixe de cet article de la loi de frimaire. A l'avenir, le droit commun, sous réserve des exceptions spécifiées dans le § 2 de l'article unique de la proposition de loi, constituerait la règle pour les demandes en restitution des droits régulièrement perçus » (J. O. doc. parl. sén. 381).

Le principe de la non-restitution du droit régulièrement perçu n'existe donc plus qu'à titre d'exception dans notre loi ; lorsque la perception manquera de cause on restituera l'impôt payé toutes les fois qu'il n'était pas dû, parce qu'il reposait sur une erreur, ou sur un fait anéanti par un événement postérieur. Ainsi serait restituable l'impôt perçu sur une mutation qui semblait définitive ou sur une évaluation qui semblait exacte, si ultérieurement il est établi que cette mutation ne s'est pas effectuée ou si l'erreur dans l'évaluation est prouvée et cela, que l'acte ait été soumis volontairement ou obligatoirement, à la formalité qu'il s'agisse d'une mutation constatée par écrit ou consentie verbalement (Voir toutefois n° 159).

Il est de règle que les droits d'enregistrement sont acquis au Trésor, tels qu'ils ressortent des stipulations seules des actes, sans que l'Administration ait à rechercher si les termes employés correspondent à la pensée des contractants et si les parties ont fait ou non ce qu'elles avaient l'intention de faire (I. 2807 p. 191 ; 2872 p. 69 et 70). Cette règle ne perd rien de sa valeur et la perception opérée dans ces conditions sera toujours régulière. Mais les contribuables pourront prouver que les termes par eux employés ne correspondaient pas à la réalité, que l'obligation ou la libération constatée n'était pas réelle et que l'impôt a été effectivement perçu sans cause. L'Administration aura toujours le droit, au cas où les allégations des parties lui paraîtraient frauduleuses, de soumettre les faits au contrôle des tribunaux (v. encore infra 159).

105. — L'examen détaillé des cas extrêmement nombreux où la disposition de la nouvelle loi recevra son application dépasserait le cadre que je me suis tracé.

Je bornerai mon étude à quelques exemples.

§ 1 *Droits dont la cause d'exigibilité n'a jamais existé*

1^{er} Paiement des droits dûs pas un autre

106. — Lorsqu'un droit est payé par un autre que le véritable débiteur, la perception n'est pas régulière et la restitution était obligatoire même sous le régime antérieur. Il en est ainsi des droits d'enregistrement d'un jugement versé par le défendeur condamné — du droit en sus de vente à la charge personnelle de l'acquéreur payé par le vendeur, ou réciproquement, du supplément de droit dû sur un acte notarié et payé par le notaire, personnellement, après l'enregistrement de l'acte — des droits de mutation par décès acquittés par une personne sans qualité pour passer la déclaration de succession, par un héritier, un

légataire universel, pour un légataire particulier, sans mandat de celui-ci (sol. 30 avril 1901 I. 3080-16). Dans cette hypothèse, l'Administration paraît, il est vrai, subordonner la restitution à la condition que la cause d'exigibilité du droit ait disparu. Mais, dit la R. E. (art. 5588) « l'existence de cette condition ne nous paraît pas nécessaire et, dès lors que les droits ont été payés par une personne qui n'en n'était pas tenue, celle-ci est fondée à se prévaloir de l'irrégularité du paiement pour réclamer le remboursement de la somme acquittée à tort par elle ».

2^o Paiement des droits à un autre qu'au véritable créancier

107. — Sous cette hypothèse, on peut comprendre le paiement de droits à un bureau incompétent. L'assimilation est loin d'être parfaite, puisqu'il n'y a en l'espèce qu'un seul et même créancier, l'Administration. Mais la perception, opérée au bureau incompétent, ne peut être maintenue et la restitution s'impose aujourd'hui, comme elle s'imposait sous la législation antérieure (Mémoire de l'Administration sur l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt de Cassation du 13 novembre 1900. I. Précitée ; R. E. 2552 p. 46).

3^o Paiement de droits déjà acquittés

108. — Dans tous les cas où le paiement des droits est fait par double emploi, la restitution sera de droit, depuis la loi nouvelle.

1^o Paiement de droits non dûs ou plus élevés que ceux réellement exigibles

109. — L'impôt payé sur une convention ou une mutation n'ayant jamais eu d'existence est payé sans cause.

a et b) Erreur du Receveur. — Erreur commune au Receveur et aux parties

110. — Je n'ai rien à ajouter sur ce point aux développements donnés (supra n^o 53 et 54) : le régime antérieur subsiste intégralement.

c) Erreur de fait imputable aux parties

111. — Quant à l'erreur des parties, qui ne faisait pas obstacle, d'après l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, à la régularité de la perception, dont la restitution était laissée à la bonne volonté de l'Administration, elle motive, depuis la loi nouvelle, le remboursement des droits, dès lors qu'elle est incontestablement démontrée (R. P. sur Seine 14 oct. 1913 — 13160. T. R. 48-78 à 83 115 à 117 v. supra 55).

Comme l'exprime, en effet, l'instruction 3337 p. 4 « la loi du 18 janvier 1912 a permis aux parties de soumettre au contrôle des tribunaux le pouvoir d'appréciation que l'Administration exerçait précédemment d'une façon discrétionnaire en matière d'erreur de fait (V. supra 82 et s.). La preuve de l'erreur reste, bien entendu, à la charge des parties, elle peut être administrée en justice, dans les formes compatibles avec la procédure écrite instituée par l'art. 65 de la loi de frimaire ».

La nature des preuves dépend des circonstances spéciales à chaque affaire (V. infra 163). Quant aux cas dans lesquels l'erreur est susceptible de se produire, ils sont les plus divers, et l'on ne peut citer, à cet égard, que des exemples.

112. — I. *Successions*. — On doit restituer les droits payés sur les biens de la succession d'une personne que l'on croyait morte et dont on prouve l'existence (Rap. T. A. V^o Rest. 167 D. E. 210) sur des biens qui ne dépendaient pas de la succession du de cujus ou qui, déclarés pour la totalité, n'en dépendaient que pour partie (R. G. V^o Rest. 100 119 D. E. ib. 222. T. A. ibid. 169 X.) s'il est justifié que la propriété de ces biens appartenait à autrui ; sur une créance déclarée comme dépendant de l'hérédité, alors qu'elle était éteinte avant le décès par acte opposable à l'administration (R. G. ibid. 108 D. E. 231 T. A. ibid. n^o 169) ; sur la portion de l'actif héréditaire correspondant à des sommes données entre vifs par le défunt et non versées ou au capital d'une rente constituée par lui suivant acte entre vifs et non éteinte par son décès R. G. ib. 97 (D. E. 245 et s. T. A. ibid. n^o 171 ou 172) ; sur des valeurs étrangères dépendant d'une succession non régie par la loi française et déclarées à tort (R. G. 227 D. E. 220 T. A. ibid. 182) ; sur les biens qui reviennent à la mère du défunt par suite d'un droit de retour et qui ont été déclarés à tort comme faisant partie de la succession (D. E. 217 T. A. ibid. 183) etc. Il en est de même pour les droits payés en trop à raison d'erreur dans l'indication du degré de la parenté, d'un héritier ou d'un légataire avec le défunt (R. G. 96 D. E. 212 et s. Voir encore infra n^o 130-131-132) ou dans la dévolution (R. G. 112 ; T. A. 82 — VIII ; D. E. 212 et s.).

On restituera aussi les droits perçus par suite d'une évaluation exagérée en capital ou en revenu (R. G. 77 et s. ; T. A. 168 et s. ; D. E. 252 et s.). La restitution est sans difficulté lorsqu'il s'agit d'immeubles déclarés pour un revenu supérieur au prix d'un bail courant ou dans lequel ont été compris à tort les impôts qui, mis légalement à la charge du fermier, n'incombaient pas légalement au propriétaire (sous le régime de frimaire, art. 60, la restitution n'était pas possible dans cette hypothèse) ; ou s'il s'agit de valeurs mobilières dont la valeur est déterminée au moyen d'éléments certains.

L'exagération du revenu attribué aux immeubles héréditaires par les parties pourra encore être établie par le rapprochement de ce revenu avec celui qui résultait d'actes antérieurs et accepté par l'Administration, à la condition toutefois, qu'il s'agisse d'une erreur manifeste et flagrante (Rap. T. A. n^o 195). Mais en l'absence de tout élément extérieur d'appréciation, comment le tribunal saisi de la demande en restitution contestée par l'Administration procédera-t-il pour asseoir sa décision ? Une expertise est impossible ; ce mode de contrôle, tel qu'il est réglé par la loi fiscale, n'appartient qu'à l'Administration. Quant à l'expertise du droit commun, elle ne peut être invoquée par les parties, contrairement à l'opinion émise par l'auteur du T. R. n^o 79 et à l'arrêt de Cass. du 4 juin 1867 D. 67.1.218 cité par lui ; elle est, en effet, incompatible avec la procédure écrite (T. A. V^o Insuff^e 131 Cass. 21 févr. 1912 R. E. 5547). Les décisions judiciaires qui interviendront en pareil cas ne seront, le plus souvent, que de pures décisions de fait.

113. — II. *Donations*. — En cette matière, il y aura lieu de restituer les droits perçus en trop par suite d'erreur dans l'indication de la parenté d'un donataire avec le donateur ou à raison de fausses évaluations en capital ou en revenu. Les règles seront d'ailleurs les mêmes qu'en matière de succession.

114. — III. *Mutations à titre onéreux* (D. E. 281 et s.). — A titre d'exemple, je dirai que si le prix de la vente a été porté dans l'acte, par suite d'une erreur des parties, pour un chiffre supérieur au prix réel, et si la preuve de l'erreur est fournie (Rap. T. A. Rest. 212 cette preuve est à peu près impossible à administrer au regard de la Régie), que s'il est démontré que l'acheteur, considéré comme tiers acquéreur, est colicitant, la liquidation du droit de mutation doit être rectifiée.

115. — IV *Jugements* (D. E. 281 et s.). Les erreurs dans une condamnation ou dans le prix porté au procès-verbal d'une adjudication judiciaire (rapp. T. A. cod. V^o 214, 216) autorisent le remboursement des droits perçus, s'il en est justifié. Ces erreurs sont d'ailleurs rares.

§ 2 *Droits payés en vue d'une cause future qui ne s'est pas réalisée*

116. — Nous avons vu supra 56 que la perception des droits sur un contrat subordonné à une condition suspensive n'est pas régulière, à moins que la loi l'ordonne expressément comme en matière de cession d'office non approuvée (supra N^o 68 et infra 128).

Il y a donc lieu de restituer les droits perçus sur :

les contrats de mariage devenus caducs pour défaut de célébration du mariage (solution déjà admise avant la loi de 1912 D. M. F. 7 Juin 1808 L. 386 § 29) :

les contrats soumis à approbation et non approuvés ; la vente consentie moyennant un prix à fixer par experts, lorsque le défaut de détermination du prix la rend imparfaite (R. G. 61, D. E. 108 et s. T. A. Rest. 99) :

la vente à tant la mesure tant que le mesurage n'est pas fait.

« La cession de la gérance d'un débit de tabac, dit le T. R. 85, est soumise à autorisation. Dès lors que la cession est consentie avant cette autorisation, elle ne peut avoir lieu que sous conditions suspensives ; si le droit de mutation est perçu, il est restituable parce que la perception n'a pas été régulière. L'Administration le décidait ainsi avant la loi du 18 Janvier 1912 (sol. du 4 Fév. 1878). Par contre, elle soutenait que le droit de 2 0/0 perçu sur la cession d'un fonds de pharmacie n'est pas restituable dans le cas où le cessionnaire n'a pas obtenu son diplôme (sol. 10 Fév. 1892 R. P. 778) ; elle en donnait pour motif que la perception a été régulière. Ce motif serait actuellement insuffisant pour s'opposer à la restitution d'un droit sur une mutation qui ne peut s'opérer. »

117. — Mais lorsque la condition suspensive est accomplie, remarquons le bien, le droit afférent à l'acte qui en était affecté est exigible, sans qu'il y ait à rechercher si l'accomplissement de la condition est le résultat d'une erreur. Dans le cas où cette erreur se serait réellement produite, il ne pourrait y avoir lieu à restitution que si le contrat était annulé judiciairement.

118. — Remarquons encore qu'en droit fiscal, comme en droit civil, le paiement fait avant l'échéance du terme n'est pas un paiement sur cause future ou sans cause, il est valable et le droit payé avant l'expiration des délais ne peut être répété.

§ 3 *Droits dont la cause d'exigibilité a disparu par suite d'un événement ultérieur.*

1^o et 2^o Anéantissement du contrat par l'effet d'une condition résolutoire ou de la volonté des parties. — Anéantissement du contrat pour cause de nullité.

119. — Bien que la loi du 18 Janvier 1912 tende à replacer sous l'empire du droit commun la restitution des droits perçus, elle n'en apporte pas moins d'importantes dérogations au principe du remboursement qui est la conséquence de l'abrogation de l'art. 60.

Le nouvel article 60 a créé en effet deux exceptions, ou mieux, une exception et une restriction, à la règle qu'il a consacré : d'une part, les actes résolus ou révoqués ne peuvent jamais bénéficier de la restitution des droits auxquels ils ont été régulièrement assujettis ; d'autre part, les actes annulés ne profitent de cette restitution que si l'annulation est prononcée en justice. La prohibition est complète pour les premiers, l'interdiction est relative pour les seconds.

C'est que la résolution d'un contrat procédant d'un événement postérieur à l'acte ou la révocation dépendant de la volonté d'un des contractants, peuvent se prêter aux combinaisons frauduleuses les plus variées (déclaration de M. le Directeur Général de l'Enregistrement, Commissaire du Gouvernement, à la séance du Sénat du 24 juin 1910. J. O. du 25, p. 1556). Tandis que, à la différence de la résolution, la nullité constitue un vice inhérent au contrat qu'elle affecte et lorsqu'elle est prononcée en justice, avec le contrôle des tribunaux, elle a paru présenter des garanties suffisantes contre la fraude qui consisterait à invoquer une cause fictive de nullité, pour obtenir la restitution des droits perçus sur un contrat réunissant toutes les conditions de validité exigées par la loi.

L'importance de ces deux dispositions de la loi nouvelle exige qu'un chapitre spécial soit réservé à leur étude. (V. chap. XI et XII).

3^e Autres événements

120. — En dehors de l'annulation ou de la résolution du contrat, la cause d'exigibilité des droits perçus peut disparaître pour des raisons les plus variables et l'on n'en peut citer que des exemples.

Dans les divers cas où les parties doivent fournir une déclaration pour la perception sur une convention dont l'importance n'est pas exactement déterminée, le remboursement ultérieur des droits, sur la partie de cette déclaration, excédant l'importance de la convention, est obligatoire.

C'est le cas des marchés de fournitures ou de travaux, lorsqu'il est démontré plus tard que l'évaluation a été exagérée ; le remboursement des droits acquittés en trop est obligatoire pour l'Administration, en vertu de la loi nouvelle ; il a été expliqué, dans la discussion de la loi de 1912 au Sénat (Déb. séance du 24 juin 1910. J. O. p. 1560, col. 2) que le Gouvernement acceptait un amendement présenté par un sénateur (supra 96) pour ce cas spécial.

La solution est la même quand des dommages-intérêts ont été fixés, pour la perception du droit de condamnation qui, lorsque la liquidation en est établie, apparaît exagérée.

Il est de principe qu'un partage pur et simple doit servir de base pour la liquidation du droit de mutation par décès, même quand il est postérieur à la déclaration de succession. La jurisprudence en a conclu que l'Administration est fondée à réclamer, sur cette déclaration complémentaire, le supplément de droit que la répartition opérée par le partage pourrait rendre exigible (T. A. V^o Succession, 1101 et s.). Désormais, les héritiers, ou légataires pourront se prévaloir du même principe en vue d'obtenir la restitution des droits de mutation par décès dont la liquidation, d'après les énonciations d'un partage postérieur, serait excessive. (V. R. P. 13172 sur Seine, 28 avril 1914).

Le partage, qui règle l'attribution du prix d'une licitation, doit servir de base à la liquidation, mais on exigeait que l'enregistrement de ces deux actes ait lieu simultanément ; l'enregistrement postérieur du partage constituait un événement ultérieur, sans influence sur la perception du droit de licitation.

« On peut se demander, lit-on dans la R. E. n° 5588, si l'effet rétroactif du partage ne pourra pas s'exercer désormais dans tous les cas et s'il n'y aura pas lieu à restitution quand le partage, même enregistré après la licitation, aura pour effet d'augmenter la part du collicitant adjudicataire dans le bien licité. »

D'après ce périodique, la question doit être résolue par une distinction.

« Si le partage a acquis date certaine avant l'enregistrement de la licitation, son enregistrement, même postérieur, ne fera plus obstacle à la restitution des droits perçus en trop, sans tenir compte des attributions qu'il contient, parce que dans ce cas ce n'est pas un acte volontaire des parties, postérieur à la perception, qui modifie celle-ci ;

« Au contraire, si le partage est postérieur à l'enregistrement de la licitation ou n'a acquis date certaine que postérieurement, ce qui est tout, au regard de la Régie, il ne peut servir de base à une action en restitution, car il est contraire à l'esprit de la loi nouvelle qu'un simple accord des contractants, postérieur à la perception, puisse modifier celle-ci dès lors qu'elle était régulière. Le législateur a clairement manifesté cette intention en refusant d'admettre les résolutions amiables parmi les causes de restitution ».

Le principe de cette distinction a été cependant repoussé par l'Administration, sur l'avis conforme de M. le Directeur à Melun « Si sous l'empire de l'ancien article 60, lit-on dans une solution du 23 novembre 1912, (R. P. 12758 Inst. 3370 § 18) la restitution des droits acquittés à l'occasion d'une licitation ne pouvait être accordée malgré les attributions faites dans le partage intervenu postérieurement, c'est que l'article susvisé prohibait la restitution des droits régulièrement perçus quels que fussent les événements ultérieurs (D. M. F. 23 mai 1835 J. E. 11201 Cass. Ch. réun. 19 mai 1843. J. E. 13256 s. 43 l. 501 : 12 mai 1870 l. 2403).

« L'article 60 a été abrogé par la loi du 18 janvier 1912 et désormais, comme le porte l'instruction 3337 p. 4, pour que l'impôt soit définitivement acquis au Trésor, il ne suffit plus qu'il ait été régulièrement perçu dans les conditions déterminées par la jurisprudence, il faut encore que la perception ne soit pas susceptible d'être viciée dans son principe par un événement ultérieur qui, en supprimant la cause d'exigibilité du droit, en motive rétroactivement la restitution, conformément à la règle tracée par l'art. 1235 C. C. suivant laquelle tout paiement supposant une dette, ce qui a été payé sans être dû est sujet à restitution.

« Or, aux termes de l'art. 882 C. C. chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation.

« Il suit de là que le partage n'étant que déclaratif de propriété, en ce qui concerne les biens attribués à chaque cohéritier, jusqu'à concurrence de sa part héréditaire, l'impôt de mutation ne doit pas être perçu sur le montant de cette part, lorsqu'elle est définitivement réglée par un partage.

« La loi du 18 Janvier 1912 n'a au surplus prévu qu'un certain nombre de cas limitativement déterminés dans lesquels les droits définitivement perçus ne sont pas sujets à restitution et l'hypothèse présente ne rentre dans aucune de ces exceptions.

« Dans ces conditions ... il y a lieu de restituer le montant du droit de 4 0/0, perçu le 6 Mai 1912. »

Le Répertoire du Notariat de M. Defrenois estime également que la restitution serait de droit dès lors qu'il serait justifié, avant la prescription à compter de la date de l'enregistrement de la licitation, d'un partage attribuant à l'adjudicataire le prix de l'immeuble licité (art. 17611). La même opinion est exprimée au T. R. N° 87.

L'usufruit, que l'art. 767 du C. C. attribue à l'époux survivant peut, au gré des héritiers, être converti, jusqu'au moment du partage, en une rente viagère. La conversion opère rétroactivement et le droit de mutation par décès dû par l'époux bénéficiaire doit être définitivement liquidé en remplaçant l'usufruit par la rente capitalisée par 10. La perception sur le capital de la rente, refaite en tenant compte du degré de parenté des héritiers et du montant de la rente, et la déduction, de ce capital, des valeurs héréditaires transmises aux héritiers, peuvent mettre en évidence un excès de perception : la restitution sera permise, conformément à la doctrine de la solution précitée, de M. Defrenois et du T. R. Elle serait subordonnée à la distinction proposée par la R. E., si l'opinion enseignée par cette Revue devait prévaloir.

Les droits seront restitués au cas où des biens, dépendant de la succession, en seraient sortis par suite d'une condition résolutoire, réalisée postérieurement au paiement des droits de mutation par décès (T. R. 109).

Si postérieurement à la déclaration, un bien acquis par le vendeur fait retour à celui-ci par l'exercice du droit de réméré, ce bien cesse de faire partie du patrimoine de l'acquéreur, où il est remplacé par le prix à payer par le vendeur. Ce prix est la seule valeur qui doive en conséquence subir le droit de mutation par décès et la perception effectuée doit être révisée, d'après cette nouvelle base (T. R. 111).

Le même principe trouvera son application en cas de décès de l'auteur d'un recel, si les biens par lui recelés ont été compris dans la déclaration de sa succession, le droit payé devient sans cause, lorsque la découverte du recel a privé ses héritiers de tout droit dans les valeurs détournées (C. C. 792, T. R. 112).

Les droits acquittés sur une succession ou sur un legs doivent, en cas de renonciation de l'héritier ou du légataire, être restitués à celui-ci. Il en est de même des droits payés sur la part des biens communs revenant à la femme décédée, lorsque les héritiers de celle-ci renoncent ensuite à la communauté.

Si après le paiement des droits sur la totalité des biens échus aux héritiers du mari, par suite de la renonciation de la femme à la communauté, cette renonciation vient à être annulée ceux de ces droits qui correspondent à la part revenant à la femme, sont restituables.

Dans le cas où la licitation a été prononcée au profit d'un héritier, la renonciation ultérieure d'un cohéritier ayant pour effet d'augmenter la part de l'adjudicataire dans le bien adjugé autorise, dans la mesure de cette augmentation, la restitution du droit de mutation.

On doit décider de même lorsqu'après l'adjudication des biens de communauté au profit du mari, la femme renonce à la communauté.

L'annulation d'un testament, après la déclaration de succession, rend restituables les droits acquittés sur les legs annulés.

La décision judiciaire qui modifie la dévolution de l'hérédité, après la déclaration de succession, permet aux parties, d'une manière générale, de demander la restitution des droits de mutation par décès qu'elles ont payé en trop.

Les droits d'enregistrement, payés sur un partage testamentaire, sont sujets à restitution lorsque les héritiers renoncent à la succession du testateur : la présomption d'acceptation qui justifiait la perception a disparu.

Lorsque le droit de mutation par décès a été perçu sur la totalité d'un legs, à défaut de demande de réduction à la quotité disponible, dans la déclaration de succession, la réduction qui résulte, soit d'un jugement ultérieur, soit même d'une convention, exempte de fraude, des parties, permet de réclamer la restitution des droits sur la portion réduite du legs. Ici, en effet, la convention des parties ne modifie pas, à proprement parler, l'état de choses antérieur, puisqu'elle confirme purement et simplement une disposition dérivant de la loi.

Lorsqu'en matière de licitation une première adjudication est prononcée au profit d'un étranger, mais qu'à la suite d'une surenchère, un colicitant se rend acquéreur sur la seconde adjudication, le droit perçu sur la première doit être restitué, au moins pour partie.

Le droit de transcription perçu sur la licitation au profit d'un héritier bénéficiaire, est restituable en cas d'acceptation pure et simple, à condition que la formalité de la transcription n'ait pas été accomplie. (Voir supra n° 27).

On pourrait citer encore bien d'autres exemples. Je termine, simplement, en rappelant que dans tous les cas où la question de savoir si un événement ultérieur peut motiver une restitution est posée, il faut, avant d'admettre l'affirmative, que l'événement « ait un effet rétroactif », « qu'il ait pour résultat d'anéantir la cause même de la perception ». c'est-à-dire l'acte, la convention ou la mutation.

Ne remplissent pas ces conditions, les justifications ultérieures au moyen desquelles les parties prétendraient bénéficier d'un tarif de faveur.

Par exemple : les parties ont payé les droits sur les actes relatifs au mariage. Elles ne peuvent en obtenir la restitution en produisant un certificat d'indigence, la loi exigeant que ce certificat soit produit au moment de l'enregistrement. (D. M. F. 11 janvier 1899 : R. P. 9782).

Elles ne peuvent profiter du tarif réduit des échanges d'immeubles contigus, en justifiant de la contiguité après le paiement des droits (Bar-le-Duc, 14 mars 1900. R. P. 9967), attendu que c'est au moment même de l'enregistrement que ces justifications devaient être faites.

Ou bien au cas de vente simultanée de meubles ou d'immeubles, ou de cession de fonds de commerce stipuler, après l'enregistrement, un prix particulier, pour les meubles ou les marchandises neuves, et les estimer article par article, parce que la loi prescrit un détail estimatif et un prix distinct en l'acte même de vente ou de cession et qu'il est impossible de lui obéir, après la rédaction de cet acte et, à fortiori, après son enregistrement. (Voir notamment T. A. V° fonds de commerce).

Toutefois, en matière de fonds de commerce, le détail et l'estimation sont impossibles lorsque l'entrée en jouissance est différée, puisque les marchandises vendues sont celles qui existeront dans le fonds au moment de l'entrée en jouissance. Comme la mutation n'est pas conditionnelle, il y a lieu de percevoir les droits sur les marchandises à 20/0. Seulement, on admettait déjà par équité avant la loi du 18 janvier 1912, que, si la liquidation du droit à 0,50 0/0 sur les marchandises dont le détail sera fourni après l'entrée en jouissance, produit une somme inférieure au droit perçu l'excédent doit être restitué. Cette solution continuera à être suivie (V. également T. A. loc. cit. n° 208).

CHAPITRE X

Les Restitutions autorisées par les lois antérieures sous le nouveau régime

121. — Le principe contenu dans l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII souffrait, nous l'avons vu, des exceptions au nombre de dix, résultant soit de la loi de frimaire, soit de lois postérieures (supra 61).

Ces exceptions, à l'article 60, ont-elles survécu à son abrogation ?

122. — « La loi nouvelle, dit l'Administration dans son instruction 3337 laisse subsister toutes les dispositions antérieures qui constituaient des exceptions à la règle prohibitive de l'art. 60 ». Il est de principe, en effet, que les lois spéciales ne sont pas abrogées par une loi générale postérieure. Mais ce principe comporte une importante restriction. Lorsqu'il y a incompatibilité entre la loi spéciale et l'intention du législateur formellement manifestée, dans la loi nouvelle, le texte spécial doit disparaître. « L'abrogation tacite, enseignent Aubry et Rau, supposant une incompétence formelle, elle ne saurait, quant aux lois qui règlent des matières spéciales découler de la promulgation d'une loi générale postérieure à moins que l'intention contraire du législateur ne résulte clairement de l'objet ou de l'esprit de cette loi (p. 57). « La loi générale, dit Demolombe, n'est pas présumée vouloir déroger à la loi spéciale et l'abrogation tacite n'a pas lieu dans ce cas, à moins que l'intention contraire ne résulte suffisamment de la loi elle-même » (p. 27).

Or la loi du 18 janvier 1912, effaçant une prescription qui dérogeait au droit commun, replace la matière sous l'empire de ce droit commun. Ainsi les lois régissant des cas spéciaux, qui n'étaient que des modifications du droit commun, subsistent dans toute la mesure où elles n'ont rien de contradictoire avec la volonté formellement et clairement manifestée de soumettre les droits d'enregistrement aux règles de la répétition de l'Indû. Mais elles sont abrogées en ce qu'elles ont de contraire à ces règles.

Il ne faudrait donc pas décider que la loi du 18 janvier abroge uniquement l'article 60 de la loi du 22 frimaire et laisse subsister, sans la moindre modification, les dispositions exceptionnelles et postérieures.

En conséquence, je vais reprendre ces dispositions spéciales et examiner les effets de la loi nouvelle sur chacune d'elles.

§ 1 *Acte en conséquence*

123. — Le droit perçu sur un acte énoncé dans un jugement ou un arrêt était restituable, lorsque les parties justifiaient ensuite de l'enregistrement antérieur de cet acte (l. 22 frimaire an VII art. 48, supra. 62 et infra. 164).

Les prescriptions de cet article n'ont pas été supprimées par la loi nouvelle; le droit n'a été acquitté, en effet, que provisoirement et sauf rectification. Aucun événement ultérieur ne vient en justifier la restitution. Il faut prouver que c'est antérieurement au jugement ou à l'arrêt que la formalité a été donnée à l'acte dont il est fait usage; le droit sera toujours acquitté dans les mêmes conditions et il conservera toujours son caractère provisoire jusqu'à ce que la prescription lui soit acquise.

§ 2 *Délégation de prix*

124. — Il était possible de restituer les droits perçus sur une obligation, en paiement de laquelle était consentie une délégation de prix, lorsqu'il était ultérieurement établi que le titre de cette obligation avait subi l'impôt (L. 22 frim. an VII art. 69 § 3, supra 63).

Cette règle subsiste également, car il s'agit uniquement d'un fait antérieur à la perception et du paiement d'un droit qui ne peut être exigé deux fois et les parties qui auront acquitté une seconde fois l'impôt à défaut de justification dans le délai de la prescription (voir infra 164) pourront obtenir la restitution en fournissant les renseignements nécessaires sur la première perception et sans invoquer la loi du 18 Janvier 1912.

§ 3 *Adjudications annulées*

125. — La restitution des droits perçus sur les adjudications judiciaires d'immeubles annulées en justice par les voies légales était également possible (av. du C. E. des 18-22 Octobre 1808; supra 64).

Cette dérogation à l'art. 60 continuera d'être appliquée dans les cas formellement prévus. En dehors de ces cas, la restitution paraît devoir être ordonnée conformément à la loi du 18 Janvier 1912, si l'annulation de l'adjudication est réalisée dans les conditions spéciales exigées par cette nouvelle loi (v. infra 156).

§ 4 *Absent*

126. — Etaient encore restituables les droits de mutation de m. p. d. perçus sur les biens d'un absent dont le retour était constaté (28 Avril 1816 art. 40; supra 65, infra 164.60).

L'absence prolongée fait supposer la mort, mais il n'y a jamais que présomption, et le droit de mutation ne devrait pas être normalement exigé; la loi le déclare cependant exigible; mais corrigeant immédiatement ce que cette disposition peut avoir d'injuste, elle prescrit la restitution au cas où la présomption légale ne se réaliserait pas.

La règle de perception subsistant, l'obligation de restituer continuera à subsister, sans qu'il soit nécessaire de recourir à la loi du 18 Janvier. Pour le même motif on maintiendra le droit sur la valeur de la jouissance dont auront profité les héritiers ou légataires.

§ 5 *Expropriation*

127. — On rangeait encore au nombre des perceptions dérogeant au principe de l'art. 60 de la loi du 22 Frimaire an VII, les perceptions effectuées sur les acquisitions amiables faites en vue de travaux d'utilité publique ou d'alignement, lorsqu'il était, dans les deux ans de la perception, justifié que les immeubles acquis étaient compris dans les arrêtés de cessibilité du préfet ou dans un plan d'alignement régulièrement approuvé (l. des 3 Mai 1841 art. 58 et 3 Avril 1900 art. 3; supra 60 et infra 164 1°).

La doctrine administrative et la jurisprudence avaient fixé des limites par l'interprétation littérale des textes, en refusant le bénéfice de la restitution à l'acquisition de terrains qui, bien que compris dans l'arrêté de cessibilité, n'étaient pas nécessaires aux travaux, ce qui est le cas des excédents que les propriétaires ont, en vertu de l'article 58 de la loi de 1841, le droit d'obliger l'expropriant à acquérir.

Ces restrictions disparaissent, par l'effet de la loi du 18 janvier 1912, qui remplace la perception sous l'empire du droit commun. L'arrêté de cessibilité est un événement postérieur opérant rétroactivement et soumettant tous les actes faits au régime spécial de l'expropriation. Il rend non exigibles, par conséquent restituables, les droits perçus. Le droit commun étant en cette matière plus étendu que la faveur particulière accordée par l'article 58 de la loi du 3 mai 1841, devrait être appliqué toutes les fois que cet article est insuffisant. On ne saurait d'ailleurs tirer de la disposition de la loi de 1841, édictée en faveur du contribuable, un argument contraire à ses intérêts.

§ 6 Cessions d'office

128. — L'article 14 de la loi du 25 juin 1841, nous l'avons vu, autorise la restitution des droits perçus sur les cessions d'office non suivies d'effet ou dont le prix a été réduit (supra 67 et infra 161 2°).

Les prescriptions de la loi de 1841 continueront à régir la matière, et la restitution sera toujours possible lorsque les conditions exigées par cette loi seront réunies. De plus, l'annulation de la cession, même après la nomination par le Gouvernement pourra, si elle n'est pas en contradiction avec les dispositions de la loi du 18 janvier, justifier une demande en restitution totale ou partielle.

Sous le régime antérieur, la révocation du nouveau titulaire après sa nomination n'autorisait pas la restitution (Cass. 29 janvier 1851 S. 51.1.184). La solution contraire sera observée, à l'avenir, si l'acte est annulé par une décision judiciaire (V. infra 156). En présence des termes absolus de la loi nouvelle qui exige un jugement, la décision émanant du gouvernement ne paraît pas pouvoir remplacer l'annulation judiciaire. Il en serait de même en cas de démission, de décès ou de tout autre circonstance susceptible d'établir que le nouveau titulaire ne prendra pas possession de son poste. La loi de 1841, pas plus que la loi nouvelle, ne permettait, dans cette hypothèse, la restitution du droit perçu et définitivement acquis, par l'effet du décret de nomination.

La loi de 1912 présente sur ce point une anomalie qui pourra et devra être réparée car en exigeant une décision judiciaire elle n'a eu qu'en vue d'éviter une fraude facile. Or elle n'a pas prévu, qu'en dehors de toute décision judiciaire, il est des cas où la fraude est impossible.

§ 7 Ventes judiciaires

129. — La loi du 23 octobre 1884 a prescrit, dans certains cas, la restitution des frais antérieurs aux ventes judiciaires d'immeubles (supra 68).

Les dispositions de cette loi, dont le but est de dégrever les petites ventes, sont évidemment contraires au principe de l'ancien art. 60, puisque les divers droits perçus sur les actes de la procédure ont été régulièrement acquittés.

Les restitutions et les conditions de la loi de 1884, étant toujours les mêmes, subsisteront intégralement. La loi du 18 janvier 1912 ne peut recevoir, en cette matière, son application, car, sans la disposition précise de la loi de 1884, elle serait insuffisante pour justifier une restitution.

§ 8 Passif successoral

130. — A) Il était encore possible de restituer les droits de mutation par décès perçus sur la fraction de l'actif héréditaire correspondant à un passif dont l'existence était justifiée dans les deux ans de la déclaration de succession. (L. 25 fév. 1901, art. 5, supra 69 A.).

Nous avons vu que l'Administration ne permettait la restitution, basée sur la production de justifications ultérieures, que, si dans la déclaration, l'héritier avait demandé la déduction, et que le receveur l'avait légitimement refusée, en l'absence d'une preuve complète de l'existence de la dette.

Cette restriction disparaît : quelle que soit la raison pour laquelle la déduction a été refusée, il est évident que le droit n'était pas dû, puisqu'un passif découvert ou prouvé ultérieurement à la déclaration n'a pas été déduit. Le défaut de demande de déduction ne saurait donc faire obstacle à la réclamation tardive de l'héritier.

A noter d'ailleurs que les conditions générales exigées par l'art. 3 et les exceptions de l'art. 7, subsistent.

B) Pour les motifs qui viennent d'être donnés, la déduction des dettes non liquides au jour de la déclaration de succession, doit être toujours admise, et ce, même au cas où la déclaration n'en ferait pas mention (supra 69 B).

C) On autorisait encore la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution par contribution postérieure à la déclaration (supra 69 C).

Cette dérogation à l'article 60 visant uniquement les justifications so suffis, sans qu'il y ait à invoquer la loi nouvelle. Elle facilite la justification, permettant la déduction du passif : quand ce passif existe sans titre certain opposable au défunt, aucune demande ne saurait être admise ; mais quand les opérations d'ordre ou de contribution constatent judiciairement l'existence de ce passif, la loi de 1901, s'en rapportant à la décision du juge, du syndic, du liquidateur, admet encore comme certaine, la réalité de la dette ; elle ordonne le remboursement de l'impôt acquitté sans cause. (infra 164 3°).

§ 9 *Usufruit successif*

131. — L'article 13 de la loi du 25 février 1901 n° 2 prévoyait encore la restitution des droits perçus sur les transmissions d'une nue propriété dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir au profit d'un bénéficiaire plus jeune que le premier (supra 70 infra 164 n°).

Quel sera l'effet de la loi du 18 janvier sur cette disposition ? La loi de 1901 a posé un principe : pour la perception du droit il n'est tenu compte que des usufruits ouverts. Si le texte s'arrêtait là, aucune restitution n'aurait pu être ordonnée au profit du nu-propriétaire à aucune époque, puisque le décès du premier usufruitier est un événement ultérieur qui devait rester sans influence sur la perception faite en conformité de la loi. Mais l'art. 60 qui s'opposait à cette restitution disparaissant, l'ouverture du second usufruit modifie la valeur des biens recueillis par le nu propriétaire. Cette modification rétroagit. La disposition de la loi de 1901, qui autorise la restitution, devient inutile parce qu'elle n'ajoute rien au droit que la loi nouvelle confère au nu propriétaire de demander la revision d'une perception excessive et ne correspondant plus à la valeur réelle de l'objet transmis.

Cette conséquence admise, la limite de la restitution au chiffre du droit payé par l'usufruitier subsiste-t-elle ? Il semble que non. Puisque la disposition autorisant la restitution devient sans effet, la partie du texte restreignant cette restitution ne peut demeurer. Au surplus, cette réserve semblait dictée, par la nécessité d'assurer la fixité des recettes et de prémunir le Trésor contre les restitutions susceptibles de jeter le trouble dans les services du budget. La loi du 18 Janvier 1912

ne paraît pas avoir fait grand cas de cette conception critiquable. Aucun lien commun n'existant plus entre le nu-propriétaire et l'usufruitier, la restitution sera de droit, alors même que l'usufruitier n'aurait pas souscrit la déclaration à laquelle il est tenu (voir aussi 122 ci-avant).

§ 10 *Age de l'usufruitier*

132. — Enfin, toujours sous le régime de l'ancien article 60 de la loi du 22 Frimaire an VII, les droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit et de la nue propriété devaient être remboursés par application de l'art. 14 de la loi du 25 Févr. 1901 (supra 71 et infra 164.5°).

Cette faculté de restitution continuera à s'exercer en vertu du droit commun rétabli par la loi du 18 Janvier 1912, comme elle s'exerçait, en vertu du texte exceptionnel de la loi de 1901.

CHAPITRE XI

Exception prévue par la loi du 18 Janvier 1912

133. — En droit civil, il y a résolution d'un contrat ou d'un acte juridique, lorsqu'un contrat ou un acte, régulier en tous points, est mis à néant postérieurement à sa formation, par l'effet d'un événement qui avait été prévu par les parties, soit expressément, soit tacitement, et qui peut consister soit dans l'arrivée d'une condition résolutoire, quelconque insérée par les parties dans l'acte ou le contrat, soit dans la conséquence du pacte commissoire tacite.

Ordinairement, la condition résolutoire, qu'elle soit casuelle, mixte ou potestative, opère de plein droit et sans qu'une décision judiciaire soit indispensable. Le pacte commissoire, au contraire, nécessite l'intervention de la justice. Lorsque la condition se réalise, ou que le pacte produit ses effets, l'obligation est anéantie rétroactivement ; toutes choses sont alors remises dans le même état que si la convention n'avait jamais existé.

134. — La révocation ou rétrocession est l'acte par lequel les parties contractantes s'entendent pour supprimer le contrat qu'elles avaient passé ensemble : elle prend le nom technique de résiliation, lorsqu'il s'agit d'un contrat qui s'exécute à l'aide de prestations successives de part et d'autre, tel qu'un bail ; quelquefois aussi la révocation d'un contrat s'entend de l'acte par lequel une personne se trouve privée du bénéfice d'un contrat qui avait été fait en sa faveur ; mais ce sens est spécial aux donations qui sont révocables, nous le verrons plus tard, pour inexécution des charges, survenance d'enfant ou ingratitude.

135. — La résolution se distingue de l'annulation et de la rétrocession ou révocation.

A la différence du contrat annulable, le contrat résoluble est parfait et ne contient aucun vice inhérent à sa formation qui puisse provoquer, à un moment quelconque, l'anéantissement sur la demande des parties. Son existence est seulement menacée, par l'événement de la condition expresse ou tacite qui, lorsqu'elle survient, opère par elle-même et indépendamment de la volonté des parties. Dès lors, il ne peut y avoir de résolution amiable. Un accord de ce genre ne serait qu'une révocation ou rétrocession. Les droits devraient être maintenus.

136. — La rétrocession ou révocation, elle, nécessite précisément un nouvel accord des contractants pour détruire le contrat définitivement arrêté entre eux : elle ne produit d'effets que pour l'avenir, elle naît d'un contrat qui constitue une abrogation du premier, mais qui laisse intact le passé.

Dès lors elle ne peut motiver en aucun cas la restitution des droits perçus sur le premier contrat. Elle donne même naissance à de nouveaux droits.

137. — La résolution, au contraire, pour que la loi fiscale fut conforme à la loi civile, devrait entraîner la restitution des droits perçus sur l'acte résolu. Dès l'instant où cet acte est réputé n'avoir jamais existé, toute cause manque au maintien de la perception qui l'a frappé.

138. — Mais le législateur n'a pas admis cette conséquence ; il a craint, nous l'avons déjà vu, que les parties aient trouvé dans l'application du droit commun, le moyen d'obtenir par des combinaisons frauduleuses, telles qu'une entente entre le nouveau possesseur et l'ancien, simulant une rétrocession, le remboursement de l'impôt ; d'autre part, et c'est sans doute le motif le plus sérieux de l'exception (car la fraude signalée serait, en fait, assez rare), il a pensé que les restitutions motivées sur la résolution grèveraient le budget de charges trop lourdes (voir supra 96).

139. — L'anéantissement d'un contrat par l'effet d'une condition résolutoire expresse (C. C. 1183) ou tacite (1184) ne rend donc pas restituables les droits perçus sur ce contrat : telle est l'exception formellement consacrée, dans l'intérêt du Trésor, par la loi, qui contient en outre certaines applications de cette exception.

Il est à remarquer, en effet, que dans cette disposition, la loi n'emploie pas une formule générale. Elle énumère les cas de résolution pouvant donner lieu à restitution. Mais cette énumération est très compréhensive. L'énonciation des articles 1183 et 1184 manifeste clairement l'intention du législateur : le premier de ces articles définissant la condition résolutoire et en précisant les effets, englobe tous les actes ou contrats soumis à une condition de cette nature : le second vise tout particulièrement la condition résolutoire tacite en la déclarant « toujours sous-entendue dans les contrats synallagmatiques pour le cas où l'une des parties ne satisferait point à son engagement ».

140. — Bien que la définition donnée par l'article 1183 de la condition résolutoire pourrait faire supposer que seules, les obligations, ou droits de créance, sont susceptibles d'être affectés de cette modalité, bien que cet article appartienne au titre des obligations conventionnelles, ce qui laisserait croire que l'obligation résoluble ne peut naître que d'une convention, il faut reconnaître : 1^o que les droits réels, le droit de propriété, par exemple, peuvent être eux aussi soumis à une condition résolutoire ; 2^o que le droit résoluble peut avoir son origine non seulement dans un contrat, mais encore dans certains autres actes juridiques volontaires, (l'adjudication, le testament), et dans la loi.

Est-il besoin de dire qu'il n'est ici question que de l'acte juridique, c'est-à-dire de l'acte accompli par une ou plusieurs personnes, testateurs ou contractants ou par une autorité supérieure, tel que le juge en vue de produire un effet juridique, qui peut consister dans la création, dans l'altération ou dans l'extinction d'un droit ?

Il n'y a pas à distinguer si l'acte est constaté par un écrit ou s'il ne l'est pas, s'il constitue une mutation ou non.

C'est dans le sens de ces observations qu'il faut interpréter l'expression « actes et contrats » employée par la loi du 18 Janvier 1912, lorsqu'elle se réfère à l'article 1183 du Code civil.

Par application de ces principes, il n'y a donc guère, parmi les faits tarifés par la loi fiscale, que la mutation par décès qui ne constituant pas un acte volontaire, et n'étant pas soumise par la loi à une condition, ne peut par conséquent, être résoluble.

Elle échappe donc à l'hypothèse prévue par le § 2 de l'article unique de la loi précitée.

141. — Les autres articles cités ne sont que des corollaires des articles 1183 et 1184. Les articles 954 à 958 ont trait à la révocation de donations entre vifs pour cause d'inexécution des conditions et pour cause d'ingratitude. L'article 1654 porte que « si l'acheteur ne paie pas le prix, le vendeur peut demander la résolution de la vente » et l'article 1659 traite de la faculté de rachat ou de réméré dans la vente, ce qui n'est qu'une espèce particulière de condition résolutoire.

142. — Quelques cas particuliers méritent certains développements.

Vente à réméré. — Au sujet de cette dernière cause de résolution, la Direction générale de l'Enregistrement avait soumis à la Commission sénatoriale les observations suivantes :

« Le régime actuel des ventes à réméré est en complète harmonie avec notre droit civil.

« D'une part, en effet, la faculté de rachat constituant une condition résolutoire et n'empêchant pas la transmission immédiate de la propriété, l'acte de vente qui la contient doit être assujéti au même droit proportionnel de mutation que si cette faculté n'avait pas été stipulée.

« D'autre part, en tarifant à 0,50 %, c'est-à-dire au droit de quittance, les retraits exercés en vertu de rémérés, « la loi du 23 frimaire an VII (art. 69, §2, n° 11), a fait une application exacte des principes de la loi civile qui, après l'exercice de la faculté de rachat, considère le vendeur comme n'ayant jamais été dépouillé de la propriété du bien vendu et a tenu compte de la nature ordinaire du pacte de réméré, qui n'est le plus souvent qu'un prêt déguisé sous la forme d'une vente. (Naquet. I. p. 354).

« Ce système, très logique, ne paraît pas avoir soulevé jusqu'ici ni protestations, ni difficultés. Le législateur doit-il le rendre plus favorable encore en autorisant la restitution du droit de mutation au cas d'exercice de la faculté de réméré ?

« L'Administration ne le pense pas.

« Le texte qu'elle propose traduit bien son intention, puisqu'il exclut du bénéfice de la restitution les droits régulièrement perçus, notamment sur les actes ou contrats ultérieurement résolus par application des art. 1183, 1184, 1654 et 1659 CC. Et cette combinaison est justifiée car, sans doute dans les cas prévus, la convention a reçu un commencement d'exécution et la résolution qui, à la différence de la nullité, procède d'un événement postérieur à l'acte, dépend de la volonté d'un des contractants. Or, tels sont bien les caractères du pacte à réméré qui est une vente soumise à une condition résolutoire (art. 1658 CC), dépendant de la volonté du vendeur (ibid. art. 1659).

« Sans doute, l'exercice de la faculté de rachat a pour effet de résoudre intégralement le contrat de vente et de faire rentrer la chose dans le patrimoine du vendeur exempté de toutes charges et hypothèques, dont l'acquéreur l'aurait grevé. (CC. 1673) ». Mais c'est là une conséquence du caractère rétroactif qui s'attache à toutes les conditions résolutoires. La vente n'en a pas moins reçu un complément d'exécution et malgré la précarité de son titre, l'acquéreur,

avec pacte de rachat, s'est trouvé immédiatement investi de tous les droits d'un acquéreur ordinaire (C. C. art. 1665). Il ne subit d'ailleurs aucun préjudice du fait de la résolution de la vente puisque dans ce cas, le vendeur lui rembourse conformément à l'art. 1673 non seulement le prix principal de la vente, mais encore les frais et loyaux coûts y compris les droits de mutation (Cass. civ. 24 mars 1845 s. 45.1.442) ; quant au vendeur, il connaît les obligations que lui imposera l'exercice du reméré, il a donc pu régler les conditions de la vente en prévision de cette éventualité et tenir compte, notamment, de l'impôt de mutation qui retombera à sa charge s'il use de la faculté de rachat. Il ne paraît donc exister au cas particulier aucun motif de déroger à la règle générale qui, dans le projet de texte élaboré par l'Administration, prohibe la restitution du droit proportionnel perçu sur les contrats ultérieurement résolus par application des art. 1183 et 1184 C. C. ». (Rapp. suppl. de M. Dufoussat au Sénat p. 22).

143. — *Résolution de donation pour cause de survenance d'enfant.* La loi, qui prévoit formellement les résolutions de donations, dispose que celles qui seront prononcées pour inexécution des conditions ou pour ingratitude ne rendront pas restituables les droits perçus sur l'acte de mutation. Faut-il en conclure à la restitution des droits perçus sur une donation résolue pour cause de survenance d'enfant ? (C. C. 953-960 et s.). Cette solution s'impose. Le législateur a omis volontairement dans le § 2 de l'article unique de la loi du 18 janvier 1912, l'art. 953 du C. C. mentionnant cette cause bien connue de révocation avec celle d'inexécution des conditions et celle d'ingratitude et les art. 960 à 966 du même code, dans lesquels la cause de survenance d'enfant est examinée en détail.

Cette faveur s'explique très simplement. Toute idée de fraude doit être en effet écartée dans cette hypothèse bien que la résolution soit basée sur l'accomplissement d'une condition, la volonté du donateur ne joue pas un rôle déterminant car la loi seule intervient, le donateur ne peut y renoncer, (art. 965) et elle produit ses effets de plein droit, indépendamment de toute demande en justice (art. 960).

144. — *Résolution de la vente pour défaut de paiement du prix.* — Même avant la loi nouvelle, la résolution judiciaire d'une vente pour non-paiement d'une partie du prix, lorsque l'acquéreur n'était pas entré en possession, s'opposait à la réclamation des droits non encore payés sur ce prix (T. A. 2^e éd. V^o Rest. 156 B. 5 rapp. même 156 A. 3. 8.11) car cette résolution, soumise également au droit fixe en vertu de l'art. 12 de la loi du 27 ventôse an IX, n'avait pas le caractère translatif en droit fiscal. Désormais, la résolution pour défaut de paiement du prix ne sera jamais passible du droit proportionnel, d'après la disposition finale de la loi du 18 janvier 1912, qui exempte de ce droit le jugement ou arrêt prononçant l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision d'un acte translatif ; elle ne pourra donc jamais être considérée comme translatrice, elle sera toujours rétroactive même en droit fiscal partant fera toujours tomber en non-valeur les droits non encore payés sur la vente annulée, sauf s'il y a condamnation au paiement de ces droits. Mais si les droits ont été payés ils ne seront pas restituables (sol. 15 oct. 1913 R. P. 13006).

145. — Comme toute énumération, l'énumération du 2^e alinéa de la loi de 1912 est limitative et selon une règle que la doctrine et la jurisprudence ont proclamée à maintes reprises, les exceptions visées par ce texte doivent être maintenues dans les strictes limites que leur a assigné le législateur et elle ne peuvent être étendues d'un cas prévu à un autre cas.

En particulier, il ne faut pas voir des cas de résolution dans certains événements postérieurs à la perception, dotés d'effets rétroactifs, tels que la renonciation à legs, à succession, etc., lorsqu'elle intervient après le paiement des droits de mutation par décès. Dans ces hypothèses, la restitution aura lieu sans jugement.

Mais d'autre part, à raison de la portée très étendue des art. 1183 et 1184 que contient cette même disposition, on peut dire, comme nous l'avons déjà fait, que tous les cas de résolution y sont compris.

CHAPITRE XII

Restriction apportée par la loi du 18 janvier 1912

au principe de la restitution

Règle

146. — La nullité est l'invalidité ou l'inefficacité, dont un acte est frappé, lorsqu'il contrevient à un commandement ou à une défense de la loi (Aubry et Rau 5^e éd. I § 37 p. 180).

147. — *Nullité de l'acte juridique.* — La terminologie, en cette matière, est des plus variées. On distingue généralement deux grandes catégories : les actes inexistants et les actes nuls. Les premiers manquent d'un des éléments que supposent leur nature et leur objet, et sans lesquels on ne peut en concevoir l'existence : absence de consentement d'objet de cause licite et pour certains contrats (donation, contrat de mariage) absence des formes solennelles nécessaires pour leur perfection. Les actes nuls proprement dits sont ceux qui renferment tous les éléments indispensables à leur existence, mais qui sont infectés d'un vice susceptible d'en faire prononcer l'annulation par le juge (erreur, violence, dol, défaut de capacité, etc.). D'autres auteurs envisagent les actes nuls de plein droit et les actes annulables, pour lesquels la décision du juge doit intervenir. On dit encore que, dans le premier cas, il y a nullité absolue, et que, dans le second, il y a nullité relative. On a appelé aussi nullité absolue le vice qui peut être invoqué par toute personne intéressée et nullité relative celui dont certaines personnes seulement, désignées spécialement par la loi, sont fondées à se prévaloir. Enfin, la loi du 22 frimaire an VII a, dans son article 68 § 3 n° 7, créé l'expression de nullité radicale qui dans le dernier état de la jurisprudence « s'entend de celle qui donne lieu de supposer qu'il n'y a pas eu de contrat, qui affecte la convention dans son essence, et par conséquent, dans son caractère obligatoire entre les parties (D. E. V° nullité n° 1 à 10 Résolution 87 à 100 et 108).

Quelle que soit la valeur de ces qualifications, on peut dire que la nullité existe dans l'essence même du contrat et l'empêche de se former valablement alors que la résolution ne fait pas obstacle à ce que le contrat ait existé valablement et résulte seulement d'un événement survenu ultérieurement (Champ. et Rig. I-460).

La nullité ou la rescision opèrent rétroactivement et remettent les choses dans l'état où elles étaient avant la formation de l'obligation annulée ou rescindée. L'acte juridique est anéanti. Il s'ensuit, relativement à l'impôt auquel il avait donné naissance, que la cause d'exigibilité des droits perçus sur le contrat annulé ou rescindé, s'évanouit.

148. — *Nullité de l'acte instrumentaire.* — L'acte, l'écrit qui ne satisfait pas aux prescriptions de la loi peut être frappé par elle de nullité. La nullité de l'acte instrumentaire dénué de tout effet, a pour conséquence seulement d'infirmer la force probante de cet acte et de l'empêcher de faire la preuve de l'obligation. Mais cette nullité n'entraîne pas celle de la convention ; chacun des contractants conserve donc le droit d'établir la conclusion du contrat en dehors de l'acte déclaré non valable et d'en faire exécuter les clauses suivant les règles du droit commun.

Les effets de la nullité de l'acte instrumentaire, sur la perception des droits d'enregistrement, diffèrent suivant qu'il s'agit d'un droit d'acte ou d'un droit de mutation. Parmi les droits d'enregistrement, en effet, les uns ne sont exigibles qu'autant que l'on présente un acte écrit dressé pour servir de preuve « *instrumentum probationis* » ces droits sont appelés droits d'acte et dès lors que l'acte instrumentaire disparaît, quand bien même la convention subsisterait, la perception devient sans cause. Les autres au contraire, les droits de mutation, sont exigibles par cela seul qu'un certain fait juridique est accompli, lors même qu'il ne serait pas dressé d'acte écrit pour les constater. L'annulation de l'acte instrumentaire constatant une opération juridique valable ne supprimera donc jamais la cause de la perception du droit de mutation, puisqu'elle laissera subsister cette opération.

149. — *Economie de la loi nouvelle.* — Le contrat résoluble, nous l'avons déjà vu, (supra 135) est un contrat parfait dès l'origine. Le contrat annulable, au contraire, contient un vice inhérent à sa formation. La loi du 18 janvier 1912 a tenu compte de cette distinction et alors qu'elle maintenait la perception faite sur les actes résolus, elle a autorisé la restitution des droits perçus sur les actes annulés, mais à la condition que la nullité ou la rescision soit constatée par une décision judiciaire définitive.

150. — *Sens des mots acte et contrat dans le troisième alinéa de l'art. unique de la loi du 18 janvier 1912.*

« Le mot acte employé dans cette disposition, lit-on dans l'instruction 3337, a un sens très général : il vise notamment tout jugement rétracté sur opposition ou sur appel et toute décision judiciaire annulée par la Cour de Cassation ».

A proprement parler, le mot acte signifie tout fait quelconque de l'homme, « *id quod actum est* ». Nous avons déjà vu (supra 140) que ce mot a dans la langue du droit deux sens différents, tantôt il désigne une opération juridique et correspond au latin « *negotium* » tantôt il désigne un écrit probatoire et répond au latin « *instrumentum* ». L'acte juridique peut être défini « tout acte accompli par une ou plusieurs personnes, en vue de produire un effet juridique, qui peut consister dans la création, dans l'altération ou l'extinction d'un droit » ; tandis que l'acte instrumentaire est « l'écrit spécialement rédigé pour fournir une preuve ».

C'est avec cette portée très étendue que la loi de 1912 a employé le mot *acte* dans le 3^e paragraphe de son article unique.

Quant au mot *contrat*, qui paraît être pris comme synonyme de convention ou encore d'acte synallagmatique (la convention et l'acte synallagmatique ne sont en somme que des variétés d'actes juridiques) il a été spécialement énoncé pour mieux affirmer la volonté du législateur de ne pas exclure du bénéfice de la loi des actes qui, nés d'un accord entre les parties, auraient pu être suspectés, a priori, de fraude, comme étant entachés d'une nullité voulue.

Il faut remarquer cependant que, parmi les actes juridiques et instrumentaires, sont seuls visés par la loi nouvelle les actes qui : 1^o peuvent être entachés de nullités car tous les actes juridiques ne sont pas susceptibles d'être nuls ; 2^o ont été l'objet d'une perception avant d'être annulés ; et 3^o dont la nullité prononcée entraîne l'anéantissement de la cause de cette perception.

Cette opinion est cependant contestée : « le texte de la loi ne correspond pas, d'ailleurs, (dit le T. R. n^o 68) à la généralisation que l'Administration veut attribuer au mot acte. Il porte en effet : « En cas de rescision d'un contrat... les droits perçus sur l'acte annulé ». Il est évident que, dans la pensée du législateur, le mot acte n'est employé

que comme synonyme de contrat de contrat, c'est ainsi que l'interprétait le rapporteur de la loi au Sénat « Considérant, dit M. Dufoussat que les exceptions apportées à l'abrogation de l'art. 60 constituent actuellement des garanties réelles pour la sauvegarde des intérêts du fisc sans compter que les annulations, les révocations, les résolutions ou les rescissions de contrats synallagmatiques devront toujours résulter de jugements ou arrêts ayant acquis l'autorité de la chose jugée » (J. O. doc. parl. sén. 381). La condition imposée ne s'applique donc qu'à ces conditions synallagmatiques et non aux jugements.

Cette opinion n'est pas convaincante. On peut tout aussi bien affirmer que le mot contrat est pris comme synonyme et avec la même portée que le mot acte. Que d'autre part les termes du rapport précité sont étrangers à la question. Le rapporteur n'avait en vue que les garanties introduites dans le texte pour la sauvegarde des intérêts du Trésor. De ce qu'il affirme que les annulations, les révocations, les résolutions ou les rescissions des contrats synallagmatiques, c'est-à-dire des contrats dans lesquels la fraude est facile, devront toujours résulter de jugements, il n'est pas permis d'en conclure que l'annulation des autres actes ou contrats ne devra jamais résulter d'une décision judiciaire. La fraude est tout aussi possible au cas où l'acte est unilatéral qu'au cas où il est synallagmatique. Si l'on refusait au Trésor la garantie de la décision judiciaire, on ne pourrait plus dire, avec M. Dufoussat, que les exceptions apportées à l'abrogation de l'article 60 constituent des garanties réelles pour la sauvegarde des intérêts du Trésor. (Sur l'origine de la rédaction du texte voir supra 98).

On lit encore au T. R. (n° 68) que « l'exception ne vise que les droits perçus sur les actes ou contrats; elle ne vise donc pas les mutations qui peuvent s'opérer, sans écrit, et qui sont imposées sur une déclaration des parties et dans cette catégorie, entrent toutes les mutations par décès ».

Cette opinion n'est pas exacte. Si les mutations par décès échappent à l'application du 3^e alinéa de la loi nouvelle c'est parce qu'elles ne peuvent être entachées d'un vice de nullité; elles ne supposent en effet ni consentement, ni cause.

Quant à la signification des mots « acte et contrat » elle est, nous l'avons vu, des plus générales, et englobe, non seulement les actes instrumentaires ou actes écrits, mais encore nombre d'actes juridiques dont l'existence est indépendante de celle d'un écrit probatoire.

151. — *Portée du mot « nullité »*. — Les auteurs de la proposition primitive avaient fait une différence entre les actes annulés pour cause de nullité absolue, c'est-à-dire à raison de l'inexistence, et les actes annulés pour cause de nullité relative ou annulables. La reconnaissance de la nullité des premiers donnait lieu à la restitution des droits. « Il est impossible, disait M. Dufoussat de découvrir un motif plausible pour justifier le refus de restituer les droits perçus sur les actes nuls de plein droit, que la loi elle-même déclare inexistantes et qui n'ont pu produire aucun effet légal. On comprend que l'Administration, qui n'a ni les moyens ni les pouvoirs de reconnaître elle-même la nullité absolue des actes qui lui sont présentés les soumette à l'impôt mais il est impossible d'admettre que lorsque la nullité a été régulièrement constatée, le Trésor ne reconnaisse pas l'irrégularité d'une telle perception. Ici d'ailleurs aucun collusion n'est à craindre aucune fraude n'est à réprimer. On ne voit donc pas pourquoi la loi ne laisserait pas dans ce cas subsister, même vis à vis du fisc, ce principe, d'éternelle justice, que ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition (1^{er} Rapport au Sénat p. 200 col. 1 et 2).

L'anéantissement des actes entachés de nullité relative, au contraire, était sans influence sur le sort des droits perçus.

« Nous concédons, disait le rapporteur, que si la convention est rescindée (annulée) pour cause de nullité relative les droits perçus peuvent être retenus, car il y a eu formation d'un contrat, précaire il est vrai, mais susceptible de produire tous ses effets. (op. cit. 200 col. I).

Cette distinction, avec raison, n'a pas été conservée car même au cas d'annulation pour cause de nullité absolue c'est uniquement par une fiction que le contrat est réputé n'avoir jamais existé. Ce contrat en réalité, pouvait, jusqu'au jour de son anéantissement constaté, produire des effets que la rescision ne peut supprimer entièrement dans le passé. Si, par exemple, une personne est donateur d'immeubles en vertu d'un acte s. s. p., c'est-à-dire d'un titre affecté d'une nullité absolue, l'annulation de la donation n'empêchera pas le donataire d'avoir possédé l'immeuble, de la prise de possession à l'annulation de l'acte, d'avoir exercé les droits afférents à sa possession. Cette possession légitimerait aussi bien le maintien de la perception au cas de nullité absolue, qu'au cas de nullité relative.

Il n'est donc pas douteux que la nullité relative aussi bien que la nullité absolue ou l'inexistence peuvent motiver la répétition de l'impôt perçu.

Mais cette restitution est-elle subordonnée, dans un cas comme dans l'autre, à la nécessité d'une décision judiciaire constatant la résolution ?

On a soutenu, dans un premier système, que le troisième § de l'art. unique de la loi du 12 janvier 1912 ne s'applique qu'au cas où le contrat est susceptible d'être annulé ; que le juge se borne, lorsqu'il est saisi du litige, à constater l'inexistence de la convention sans avoir à l'annuler et l'on en a conclu que les droits perçus sur un contrat inexistant sont restituables, d'après les règles du droit commun, sans jugement » (T. R. 60.61.62).

J'estime que cette opinion est inexacte. Nous venons de voir, en effet, que le législateur a complètement assimilé la nullité absolue, à l'inexistence, et à la nullité relative, quant à la restitution des droits. Il n'y a pas lieu d'admettre une distinction que la loi ne consacre nullement, quant aux conditions de cette restitution.

D'ailleurs, il faut entendre par annulation, non seulement l'anéantissement de l'acte pour cause de nullité relative, mais encore toute reconnaissance, volontaire ou judiciaire, de l'invalidité ou de l'inefficacité d'un contrat, soit à raison de son inexistence, soit à raison du simple vice originaire dont il est affecté.

Remarquons enfin, en dernière analyse, que le principe même de la distinction admise par le T. R. est rejeté par la jurisprudence. D'après cette dernière, en effet, aucune nullité, même la nullité absolue ou l'inexistence n'opère de plein droit, par la seule force de la loi. Dans tous les cas, un jugement est nécessaire pour supprimer l'acte attaché de nullité, et tant que l'acte juridique existe, on doit en tenir compte, jusqu'à ce qu'un jugement l'ait fait disparaître en prononçant son annulation.

Et puis, si le législateur a exigé une décision judiciaire, c'est uniquement pour écarter toute fraude, nous l'avons vu maintes fois, et la fraude est tout aussi possible au cas de nullité, réputée opérant de plein droit par certains auteurs, que dans les cas où elle n'opère pas de plein droit.

Enfin, j'ajouterai que l'assimilation complète des nullités absolues aux nullités relatives à l'avantage d'éviter toutes les difficultés qui naîtraient de la distinction entre ces deux sortes de nullité, dont le caractère respectif, en définitive, n'a jamais été parfaitement déterminé, et qui a été, et serait encore, la source d'innombrables procès.

Qu'il s'agisse donc d'inexistence, de nullité de plein droit, de simple annulabilité, de nullité absolue, de nullité relative, ou de nullité radicale, il est nécessaire qu'une décision judiciaire prononce l'annulation pour que le droit perçu soit restituable.

Application de la règle

155. — Le texte accorde formellement le bénéfice des nouvelles dispositions à deux cas d'annulation pour cause de nullité relative : la rescision pour cause de lésion (C. C. art. 1643 et 1644) et la résolution de la vente pour vices cachés, de la chose vendue (C. C. art. 1887 et 1674). Cette dernière, bien qu'elle soit un cas spécial de résolution, a été considéré par la loi du 18 janvier 1912 comme une annulation et classée parmi les faits qui, constatés en justice, autorisent la restitution des droits régulièrement perçus sur l'acte annulé.

La Direction Générale avait fourni les observations suivantes, dans sa note précitée, (supra 142), à la Commission sénatoriale.

153. — *Rescision pour cause de lésion.* — « Une jurisprudence aujourd'hui bien établie et dont on trouve la dernière expression dans un arrêt de la Cour de Cassation du 11 janvier 1871 (Inst. 2421 § 4 S. 71.1.23 D. P. 71.1.9) décide que la lésion n'est pas une cause de nullité radicale, dans le sens de l'art. 68 § 3 n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII. Cette jurisprudence est néanmoins critiquée par la plupart des auteurs (Toullier t. VII p. 344 et s. P p. 109 Wahl t. I 579 p. 519) qui soutiennent que la lésion affecte la substance même du contrat et l'empêche de se former légalement car elle est fondée, disent-ils, quand elle est invoquée par un majeur en cas de vente, sur le défaut de liberté, au cas où elle est invoquée par un mineur, sur une cause d'incapacité, en matière de partage, sur ce fait que l'égalité est de l'essence de ce contrat.

« Quoiqu'il en soit de ces controverses sur le caractère juridique de la lésion, il est constant que la rescision, basée sur cette cause, procède, non pas d'une résolution c'est-à-dire d'un événement postérieur, mais d'une véritable nullité inhérente au contrat lui-même. Aussi l'Administration n'avait-elle pas hésité à donner son adhésion à la proposition de loi Bisseuil, dont l'art. 4, dernier alinéa (supra 89), disposait que « tout jugement ou arrêt prononçant la rescision pour cause de lésion d'un acte ou contrat ne sera assujéti qu'au droit fixe d'enregistrement réglé par l'article 17 de la loi du 26 janvier 1892 et dont l'art. 2 ordonnait expressément la restitution du droit perçu sur le contrat rescindé.

La même solution s'impose, avec plus de force encore, dans l'hypothèse où l'art. 60 se trouvant abrogé, la restitution des droits régulièrement perçus deviendrait la règle et la non-restitution l'exception.

154. — *Résolution de la vente pour vices cachés de la chose rendue.* — Quand la chose vendue est infestée d'un vice rédhibitoire, il n'y a pas erreur sur une qualité substantielle, la chose a un défaut qui empêche de s'en servir ou qui diminue l'utilité de l'usage qu'on peut en tirer. Le consentement n'est pas vicié, le contrat est valable, mais en livrant une chose viciée dans le sens de l'art. 1641, le vendeur manque à son obligation de faire avoir à l'acheteur une chose propre à l'usage auquel l'acheteur la destine ; de là le droit pour celui-ci de demander la résolution du contrat. Les effets de cette résolution diffèrent grandement des effets de la nullité.

« C'est pour ce motif que l'Administration avait cru devoir écarter du bénéfice de la restitution les droits perçus sur une vente résolue par application de l'art. 1644 C. C.

« Après nouvel examen, elle reconnaît qu'il existe dans cette hypothèse des raisons suffisantes pour justifier le remboursement de l'impôt.

« Si, en effet, le tribunal décide qu'à raison des vices cachés, la chose est impropre à l'usage auquel elle était destinée et prononce la résolution du contrat, la vente peut être considérée comme entachée, dans son essence, d'une nullité radicale (V. Champ. et Rig. I 1372). Une solution du 4 novembre 1901 (13080 § 23) a statué dans ce sens au sujet de la résolution judiciaire de la vente d'une maison dont le vendeur, qui était en même temps le constructeur de l'édifice, avait dissimulé les vices cachés.

On peut donc admettre que la résolution, visée par l'art. 1644 et fondée sur une véritable nullité, autorisera la restitution du droit de vente, lorsque cette résolution sera prononcée par jugement ou arrêt » (Rapp. supra de M. Dufoussat au Sénat p. 22 et 23).

La première opinion était plus exacte. Quoiqu'il en soit, le texte de la loi du 18 janvier 1912 ne prête à aucun doute et la résolution visée les art. 1641, 1643, 1644 C. C., autorise la restitution des droits perçus sur la vente résolue, lorsque cette résolution est prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée.

155. — *Annulation pour d'autres causes.* — Dans tous les autres cas, non prévus où la vente n'est pas anéantie par suite de l'événement d'une condition résolutoire conventionnelle, la restitution des droits doit encore être ordonnée en vertu d'un jugement portant annulation.

Il en est ainsi de la vente annulée pour cause d'éviction par application de l'art. 192 C. C. L'éviction est l'effet d'un vice caché, qu'elle soit totale ou partielle.

De la vente annulée pour charges ou servitudes non déclarées dans le contrat (1626-1638 C. C.).

De la vente annulée pour causes de simulation, spécialement lorsqu'elle déguise une libéralité C. C. 911. Le jugement, qui rend son véritable caractère au contrat confirme l'existence de la convention véritable et dissimulée, ou annule cette convention. Dans ce dernier cas, le droit est entièrement restituable. Lorsqu'au contraire, un nouveau contrat apparaît, un autre droit proportionnel est exigible, comme il s'agit d'un acte unique passé entre les mêmes personnes, le droit perçu à tort s'impute sur le droit réellement exigible, la différence est restituable ou un supplément de droit est réclamé par l'Administration, selon le tarif applicable à ces contrats.

De l'annulation à la requête des créanciers, des actes en fraude de leurs droits ;

De l'annulation de ventes faites par des incapables ou faillis ;

De l'annulation de la vente d'un bien qui avait déjà fait l'objet d'une première vente :

De même, sont restituables, les droits perçus sur les actes du contrat portant sur une succession future (C. C. 1600) et qui sont nuls au même titre que la vente du bien d'autrui ou d'un objet hors du commerce ; les droits perçus sur la vente d'un objet qui était péri en totalité (C. C. 1601) ; si une partie seulement a péri et que l'acquéreur abandonne la vente, les droits sont encore restituables, s'il conserve le marché avec réduction de prix, la perception devra être révisée ;

On restituera de même les droits perçus sur la vente des biens d'un absent avant l'envoi en possession, vente interdite par l'art. 128 C. C. ;

En cas de vente à la mesure, avec indication de la contenance, lorsque l'excédent est d'un vingtième au-dessus de la contenance déclarée, il y a lésion et l'acquéreur a le droit de se désister du contrat C. C. 1618. Si le fait se produit, les droits perçus sont restituables. S'il n'y a que réduction la perception doit être révisée et le droit, perçu en trop, restitué.

155 *bis*. — On doit restituer les droits perçus sur les jugements. Il n'y a, à cet égard, aucune distinction à faire entre les différents degrés de juridiction, chacune des décisions devant être envisagées isolément, ni entre les différentes natures de tribunaux, qu'il s'agisse de justice de paix, de tribunaux de commerce, tribunaux ordinaires ou tous autres, le principe général de la répétition de l'Indû est applicable.

Mais ici encore, conformément à la doctrine de l'Administration qui assimile les jugements aux actes et contrats prévus par la loi, la restitution sera subordonnée à l'obtention d'une décision judiciaire devenue définitive et portant annulation. L'examen de cette question soulève d'ailleurs quelques difficultés qui vont être examinées, plus loin.

Nécessité d'une décision judiciaire

156. — L'annulation d'un acte, d'un contrat, d'un jugement ne donne lieu à la restitution des droits perçus sur cet acte ou contrat, ce jugement, que si elle est prononcée par une décision judiciaire, passée en force de chose jugée. Cette règle s'applique même aux actes inexistants en raison du texte général de la loi. Le législateur a voulu empêcher les manœuvres individuelles ou l'entente entre les parties, qui auraient pour but de faire disparaître frauduleusement un contrat, un jugement ou un acte valable, en invoquant une cause fictive de nullité.

Mais la loi n'a fait aucune distinction entre les tribunaux chargés de prononcer l'annulation. La décision peut donc émaner du juge de paix dont les parties auraient prorogé la compétence, soit à raison de l'importance du litige, soit à raison de sa nature même ; les jugements du magistrat acquièrent, en effet, l'autorité de la chose jugée, alors même qu'ils seraient incompétents ratione materie (Cass. 20 août 1867 D. 67.1.376).

La sentence arbitrale produit tous les effets du jugement et autoriserait également la restitution lorsqu'elle ne couvre pas un accord amiable.

Seulement, si elle n'est pas nulle, parce qu'elle n'est pas suivie de l'ordonnance d'exequatur (Carré et Chauveau 3364 — Rousseau et Laisney V^o Arbitrage 383), elle n'a pas, sans cette ordonnance, la force exécutoire de la chose jugée (Cass. 6 mars 1865 D. 65. I. 249).

L'annulation d'un acte, lorsqu'elle est admise à l'amiable, n'ouvre donc pas le droit à la restitution, non plus que l'annulation prononcée par un jugement ou arrêt d'expédient, rendus sur le consentement des parties. On entend par là des jugements, que les avoués des parties apportent tout préparés au tribunal et que les juges n'ont qu'à revêtir de leur signature.

Cette question est cependant assez délicate.

Selon la jurisprudence et une doctrine importante, ces jugements sont de véritables décisions judiciaires qui peuvent, acquérir l'autorité de la chose jugée ou être attaquées par les voies de recours ordinaires (Aubry et Rau... § 419. Demante I. 156 Cass. 5 Janv. 1852 : D. 54. 5. 458 Lyon 3 Juin 1876 D. 78. 2.215, Paris 24 Nov. 1902 D. 1903 2 86, Lyon 11 Juillet 1908 ; D. 1910 2.100. T. R. 63).

D'autres auteurs (Garsonnet III 469) soutiennent au contraire que ces jugements n'ont, de judiciaire, que la forme.

Et tel semble bien être, en effet, leur caractère.

Cette manière de voir, qui est également celle que l'Administration a soutenue dans l'ins. 3337 p. 10, est enseignée par la R. E. (art. 5588 N° 2) et consacrée, en matière d'enregistrement, par de nombreuses décisions, dont la plus récente, qui a trait précisément à la restitution des droits, sous l'empire de la loi nouvelle, émane du tribunal de la Seine; et porte la date du 4 Janvier 1917 (R. P. 13629). Elle est plus conforme au texte de la loi et à l'intention du législateur qui a eu pour but, en exigeant une décision judiciaire, d'éviter la fraude.

Or, comme le fait remarquer la R. E. (loc. cit.) ces décisions ne sont pas l'œuvre du juge qui sanctionne simplement l'accord volontaire des parties et elles n'offrent aucune garantie concernant la sincérité de la résolution.

A plus forte raison, il est ainsi pour les annulations que l'on prétendrait faire dériver de la loi ou d'une sentence arbitrale constatant l'accord des parties en dehors d'une décision judiciaire. (Cass. 29 Déc. 1821, 7 Fév. 1854 D. E. 78 et 83).

Ainsi, bien que d'après la jurisprudence, l'opposition anéantit la décision judiciaire : « attendu que l'opposition à un jugement par défaut, lorsqu'elle est régulière en la forme, a pour effet de remettre les parties au même et semblable état où elles se trouvaient avant ce jugement (Cass 3 Fév. 1892 D. 9211. 115, Gaz Pal 92. 1.268) elle ne suffit pas pour permettre de demander le remboursement des droits acquittés : il faut qu'une nouvelle décision ait, sur l'opposition, réformé le jugement attaqué (R. E. loc. cit. contra T. R. 90).

De même la péremption d'un jugement par le défaut d'exécution dans les six mois (C. C. ppr. art. 156) n'autorise pas, selon l'Administration (I. 3357) la restitution des droits dont le jugement a été frappé, malgré l'opinion contraire enseigné par le T. R., N° 55. « Le but du législateur, dit cet ouvrage, en exigeant que la nullité soit prononcée par une décision judiciaire a été de s'opposer à la fraude qui consisterait à supposer des causes de nullité et à réaliser ainsi une rétrocession. Justifiée, ou non, cette crainte, a dominé le débat, ainsi qu'il apparaît avec évidence de tous les documents parlementaires. Elle n'aurait aucune raison d'être en matière de jugement. » Nous avons vu (supra 155 B) ce qu'il faut penser de cette argumentation (voir aussi supra 128).

De même encore, l'acte d'appel ne résolvant pas le jugement et suspendant seulement l'exécution, les droits perçus ne sont restituables qu'après la décision de la Cour. La restitution, s'il y a lieu, sera liquidée selon les dispositions de l'arrêt et ne portera que sur les condamnations infirmées et dans la mesure de leur annulation. Cette rectification de la perception s'opérera sans qu'il y ait à tenir compte d'un pourvoi en cassation, qui a pu être formé. Il est de principe, en effet, que le pourvoi n'est pas suspensif et ne s'oppose même pas à l'exécution de l'arrêt (T. R. 91).

Pour le même motif le pourvoi ne justifierait pas une demande en restitution des droits perçus sur l'arrêt. En un mot, le pourvoi en cassation reste sans aucune influence sur la perception ou la restitution.

L'arrêt de la Cour de Cassation produit, au contraire, son effet immédiat sur l'arrêt de la Cour d'appel. S'il confirme cet arrêt en rejetant le pourvoi, les droits perçus ou rectifiés après cette décision deviennent définitifs. Si au contraire, l'arrêt de la Cour d'appel est cassé, la situation du Trésor redevient ce qu'elle était après le jugement, au cas où la décision de la Cour d'appel a eu pour effet la réclamation d'un droit nouveau, ce droit perçu doit être restitué, mais si elle a eu pour effet la restitution d'une partie, des droits perçus sur le jugement, la somme restituée doit être réservée.

Le même droit peut ainsi, pendant le cours d'une procédure, être à plusieurs reprises payé et restitué.

157. — Enfin, la décision qui prononce l'annulation doit être passée en « force chose jugée ».

Il importe, à cet égard, de ne pas confondre la « force de chose jugée » avec « l'autorité de la chose jugée ».

Un jugement, dès qu'il est rendu, à l'autorité de la chose jugée, même avant l'expiration du délai d'opposition ou d'appel.

Au contraire, un jugement est passé en force de chose jugée seulement lorsque aucune voie ordinaire de recours (opposition ou appel) n'est plus recevable contre lui. La possibilité d'une voie de recours extraordinaire (requête civile, pourvoi en cassation, prise à partie), n'empêche pas le jugement d'être passé en force de chose jugée. (Art. 800 et art. 2157. C. civ.).

Enfin un jugement est irrévocable seulement lorsque toutes les voies de recours ordinaires et extraordinaires sont épuisées. Il en résulte qu'un jugement passé en force de chose jugée n'est pas nécessairement irrévocable. (V. Garsonnet. Trait. de doc. civ. 2^e éd. II § 1126 V. §-1977).

CHAPITRE XIII

Nécessité d'un Paiement. — Rôle de l'erreur en Droit fiscal

158. — Il est de toute évidence qu'en droit fiscal, comme en droit civil, le contribuable ne peut répéter le montant de l'impôt contre le Trésor, qu'autant que cet impôt a été versé dans la Caisse du Receveur. Un droit encore dû, cesse d'être exigible lorsque la cause de la perception est anéantie rétroactivement et que la loi en autoriserait la restitution, mais il ne peut être restitué.

En sens contraire, un droit encore dû, ne doit-il pas être perçu lorsque la loi n'en autoriserait pas la restitution, si la perception avait été effectuée ?

Pendant de longues années l'Administration avait soutenu l'affirmative parce que « s'abstenir d'exiger ce serait faire la même chose que restituer » ce qui était contraire à l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII.

Mais cette doctrine a été condamnée par l'arrêt du 28 janvier 1890 (Inst. 2790 § 6 R. G. V^o Résolution 364 et s. n^o 145 s. 90.1.225 D. 90.1.277 D. E. Résolution 353 et s.) qui a décidé que les droits ne peuvent plus être réclamés si la convention a été judiciairement annulée avant que l'Administration ait obtenu un jugement de condamnation. A contrario, on en avait conclu qu'il y avait lieu de réclamer les droits non encore perçus quand l'annulation de la convention n'est pas prononcée par un jugement.

« Depuis la loi du 18 janvier 1912, dit la R. E. art. 5588 n^o 28 cette restriction doit disparaître. Dès lors, en effet, que l'annulation judiciaire rend restituables (sauf les exceptions prévues par la loi nouvelle) les droits payés sur ce contrat, elle rend non avenue, à plus forte raison, la condamnation, même passée en force de chose jugée, à payer les droits dus sur l'acte, et cette condamnation se trouve anéantie dans le cas même où l'annulation judiciaire de l'acte n'interviendrait que plus de deux ans après » (il faut lire aujourd'hui n'interviendrait qu'après le délai de prescription).

« Aucun supplément de droit, ajoute encore le T. R. (1920), ne saurait être réclaté sur une perception de cette nature (perception de droits acquittés antérieurement à la promulgation de la loi et régulièrement exigés) et qui serait restituable sous le régime nouveau..... lorsque une mutation a été résolue, l'Administration ne serait fondée à demander l'impôt sur cette mutation, alors même que le jugement de résolution serait antérieur à la loi du 18 janvier 1912 et que sous l'empire de la loi de frimaire son exigibilité n'ait pas été douteuse ».

159. — II. — En droit civil, l'erreur soit chez l'accipiens, soit chez le solvens, n'est pas nécessaire, au cas de paiement fait en vue d'une cause future qui ne s'est pas réalisée et dont la cause d'exigibilité a disparu par suite d'événement ultérieur. Elle est au contraire, pour le solvens, une des conditions de la restitution au cas de paiement dont la cause d'exigibilité n'a jamais existé (supra n° 36.)

En droit fiscal, les principes sont bien différents. Peu importe que le solvens ait payé sciemment ou par erreur, on ne considère que l'erreur de l'accipiens, du receveur, en matière de perception irrégulière.

Mais en matière de perception faite en vue d'une cause future, qui ne s'est pas réalisée, ou dont la cause a disparu par suite d'événement ultérieur, en droit fiscal, comme en droit civil, l'erreur n'est évidemment pas une condition de la restitution.

« En principe, lit-on à cet égard dans la R. E. art. 5588 N° 14, le paiement volontaire des droits d'enregistrement, qu'il ait été fait sciemment ou par erreur, ne peut faire obstacle à la restitution de ces droits; il ne peut y avoir de pacte en matière d'impôt déclare un jugement du tribunal de la Seine du 13 Décembre 1878 (J. E. 20954 R. P. 5148); c'est uniquement dans les dispositions de la loi fiscale que doit se trouver la justification de la légitimité du droit réclaté. »

La présentation volontaire à la formalité, d'un acte qui n'y était pas obligatoirement assujéti, donne donc lieu à la restitution des droits acquittés, lorsqu'il est établi que cette prestation est le résultat d'une erreur des parties qui croyaient l'enregistrement nécessaire. L'Administration admettait déjà l'application de cette règle pour les testaments et les donations éventuelles soumises à l'enregistrement avant le décès du testateur et du donateur (à moins de réquisition faite en connaissance de cause) ainsi que dans le cas où l'enregistrement d'un acte procédait d'une erreur commune du receveur et aux parties (T. A. V° Restitution 219 et 220 et s.). Depuis la loi du 18 Janvier 1912, le principe de la restitution doit être généralisée. Si la présentation à l'enregistrement crée la dette du redevable, par une sorte de quasi-contrat intervenu entre celui-ci et l'Administration (Comp. sur ce point la jurisprudence du tribunal de la Seine qui met les droits à la charge du demandeur comme une conséquence du quasi-contrat judiciaire qu'il a provoqué par ses poursuites Seine 30 Mai 1907 R. E. 4465 I. 3080 § II N° XIII), encore faut-il que ce quasi-contrat ne soit pas vicié dans sa cause même par l'erreur du débiteur. Mais il est indispensable que cette erreur soit prouvée : les parties qui, après s'être procuré les avantages de l'enregistrement pour donner, par exemple, date certaine à leur écrit, ou pour assurer au moyen de l'analyse qui en est faite sur les registres du Receveur la conservation de leur convention, chercheraient à se prévaloir d'une erreur en vue d'obtenir la restitution des droits acquittés ne sauraient, en principe, voir accueillir leur prétention, puisque le remboursement n'aurait pour effet d'anéantir les effets civils de la formalité accomplie. Il appartiendrait d'ailleurs, aux tribunaux, en cas de refus opposé par l'Administration, d'apprécier si l'intérêt que les redevables avaient à requérir l'enregistrement, n'est pas de nature à faire présumer que l'erreur n'existait pas. »

Cette doctrine, juste peut être au point de vue théorique, soulèverait dans la pratique des difficultés d'application qui ont inspiré à l'auteur du T. R. une solution diamétralement opposée : « Le fait qu'un acte est présenté à la formalité, lit-on sous le N° 11 de cette brochure anonyme, justifie la perception du droit fixe ou proportionnel. L'Administration n'a pas à rechercher pour quels motifs cette formalité est requise dans le cas où elle n'était pas obligatoire. Les parties prétendent vainement que c'est par erreur qu'elles ont demandé l'enregistrement de l'acte et acquitté les droits réclamés par le Receveur. Cette erreur ne peut en effet se justifier, puisqu'elle nécessiterait la preuve d'un fait négatif : l'inutilité de la formalité. Aujourd'hui encore et malgré l'abrogation de l'art. 60 nous estimons que les droits ainsi perçus volontairement ne seraient pas restituables. Il suffira toujours à l'Administration de soutenir qu'en payant les droits sur cet acte, les parties avaient un intérêt, un but que depuis cet intérêt a pu disparaître, mais que le service rendu par la formalité subsiste et ne peut être effacé, l'acte a acquis date certaine (C. C. 1328) grâce à son enregistrement. Ce seul fait, qui subsistera malgré tout, et qui, dans des circonstances qu'on ne peut prévoir (voir notamment supra 151 et infra 171), mais qui sont toujours possibles, produira des effets juridiques certains, s'oppose à la restitution du droit qui est, en tout état de cause, le salaire du service rendu. »

L'acte instrumentaire, et la formalité donnée, ne peuvent disparaître rétroactivement et la cause de la perception subsiste.

CHAPITRE XIV

Des rapports de l'imputation et de la compensation avec la restitution des Droits d'enregistrement

160. — I. — L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII ne s'opposait pas à l'imputation.

« Est-ce donc restituer un droit, dit Merlin Quest. V° Enreg. § 23, que le précompter sur un droit ultérieurement dû ? Non, et au contraire, c'est précisément faire l'inverse. Pour précompter, il faut retenir et l'action de retenir est assurément opposée à celle de restituer ». La jurisprudence avait consacré cette doctrine, l'Administration l'avait acceptée. Elle l'appliquait que la perception eut été régulière ou qu'elle eut été illégale. « L'imputation d'un droit illégalement perçu sur un droit légalement exigible, disent en effet, MM. Championnière et Rig. (II 3972), n'a rien de contraire à la règle de l'art. 60 ».

A plus forte raison n'a-t-elle rien d'incompatible avec le principe beaucoup plus libéral de la loi du 18 janvier 1912 (V. R. G. Compensation. T. A. V° Restit. 274 à 321 D. E. eod. verbo 389 à 435).

161. — II. — L'imputation ne suppose qu'un seul débiteur et qu'un seul créancier. La compensation exige deux dettes et deux débiteurs réciproques. En droit fiscal, comme en droit civil, les deux dettes ne peuvent se compenser que si elles sont liquides et exigibles (C. C. 1291). Sous l'empire de l'art. 60 de la loi de frimaire la régularité de la perception s'opposait souvent à la compensation ; puisque le droit perçu en trop n'était pas restituable, la dette du Trésor n'était pas exigible. Cet argument ne pourra plus être invoqué, lorsque les parties auront prouvé leur droit à la restitution (R. G. T. A. et D. E. aux mots cités 160 ci-avant).

CHAPITRE XV

Questions diverses

162. — *Par qui peut être intenté l'action en répétition de l'Indû.* — Les inspecteurs, les inspecteurs-adjoints, l'agent de perception lui-même lorsqu'il s'aperçoit de son erreur, sont autorisés à proposer le remboursement des droits indûment perçus (Inst. 1248-2 2508.12). Mais l'Administration ne peut ordonner d'office la restitution des perceptions régulières. Le soin de provoquer cette restitution incombe à ceux qui sont tenus de supporter définitivement les droits ou simplement d'en faire l'avance. Ce sont :

a) les parties (1 22 frim. an VII art. 61), sans qu'il y ait à distinguer entre elles, puisqu'elles sont solidaires (Le Havre 3 mai 1849) ; à moins que le paiement n'ait été mis spécialement à la charge de l'un des contractants (Seine 29 juin 1842, 26 août 1871), les ayants-droit des parties, par voie d'action indirecte (art. 1166 C. C. Cass. 23 janvier 1849), leur mandataire, bien que « nul en France ne plaide par procureur fors le roi » (Seine 6 fév. 1856), à condition de justifier du mandat (Seine 21 décemb. 1855), qui pourrait d'ailleurs ne pas être nécessairement formel et exprès (D. E. V^o Rest. 360).

b) les notaires, soit en exercice (Cass. 5 fév. 1810, 1^{er} mars 1825, D. M. F. 5 juillet 1830 1. 1320 et nonobstant Bruxelles 4 octobre 1817), soit hors fonctions, pour les actes remontant à leur ministère (Sol. 6 mai et 18 juin 1883), les huissiers, (1 22 frim. an VII 29 et Sol. 21 oct. 1868), sans avoir d'ailleurs à justifier qu'ils ont bien fait l'avance du droit et qu'ils n'ont pas été encore remboursés. (Seine 22 juillet 1829 R. G. 307-323 ; T. A. 322-350 : D. E. 352 et s.).

Au contraire, ne peuvent pas exercer l'action en répétition de l'Indû :

a) ceux qui n'ont pas été parties l'acte (Schlestadt 20 janvier 1846. Seine 31 mai 1838. Le Havre 6 fév. 1867), ou la personne qui n'a fait que présenter un acte à l'enregistrement en payant les droits (Seine 31 mai 1838. Seine 20 décembre 1849 contra, Nîmes 4 mars 1914, R. P. 13331).

b) les notaires pour les droits dont ils n'ont pas légalement à faire l'avance (Seine 29 mars 1843), et les avoués qui ne sont pas tenus de faire l'avance de l'impôt ; mais souvent ces officiers ministériels pourront se prévaloir d'un mandat exprès ou tacite (D. E. 375).

163. — *Par quelle procédure et contre qui doit être dirigée l'action en répétition ?* — Les parties peuvent obtenir la restitution par voie gracieuse et par voie contentieuse. Elles peuvent employer l'une ou l'autre successivement, ou toutes deux simultanément, ou l'une seulement d'entre elles, comme bon leur semble. Aucune disposition de la loi fiscale ne fait, du recours à l'Administration, le préliminaire indispensable de l'instance et contrairement à la doctrine du jugement du tribunal de au, 6 Juin 1856, les parties n'encoureraient aucune déchéance pour avoir assigné l'Administration, sans lui avoir soumis, au préalable, la question litigieuse (I. 1531 I.).

Le recours gracieux s'exerce auprès de la Régie elle-même chargée de la solution des difficultés soulevées par l'application de la loi (1,22 frim. an VII, art. 63), par voie de demande, sur timbre, appuyée des justifications nécessaires : acte de naissance de l'usufruit, justification de l'existence de la dette, copie des recettes et des actes ayant

supporté des droits trop élevés, etc. « C'est ainsi, porte encore l'instruction 3337, que, en matière d'erreur de fait, le pétitionnaire est tenu d'établir, dans les deux années de l'enregistrement ou de la déclaration (lisez avant la prescription, l'erreur commise, s'il s'agit de l'annulation de la résolution ou de la rescision d'un contrat, il doit, dans le même délai, rapporter la preuve que la décision judiciaire, dont il prévaut, n'est plus susceptible ni d'appel, ni d'opposition ».

Lorsque l'action est exercée par la voie judiciaire, l'Administration est assignée en la personne du Directeur Général ou du Directeur Départemental (art. 179 C. R.) ; l'introduction et l'instruction des instances a lieu devant le tribunal d'arrondissement, la connaissance et la décision en sont interdites à toutes autres autorités constituées ou administratives (l. 22 frimaire an VII art. 65). Les tribunaux accordent, soit aux parties, soit aux préposés de la Régie qui suivent l'instance, le délai demandé pour produire leur défense. Aux termes de l'art. 17 de la loi du 27 ventôse an IX, l'instruction des instances que la Régie aura à suivre se fera par simples mémoires respectivement signifiés. Il n'y aura d'autres frais, dit encore l'art. 65 de la loi du 22 frimaire an VII, que ceux du papier timbré des significations et du droit d'enregistrement des jugements. Le ministère des avoués est inutile, les plaidoiries interdites. Les jugements sont rendus sur le rapport d'un juge fait en audience publique et sur les conclusions du Procureur de la République ; ils sont sans appel et ne peuvent être attaqués que par voie de Cassation.

164. — *Dans quel délai doit être mise en mouvement l'action en répétition ?* — L'art. 61 de la loi du 22 frimaire an VII disposait qu'il y a prescription, pour la demande des droits, savoir, après deux années à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'un droit non perçu sur une disposition particulière d'un acte ou, d'une fausse évaluation dans une déclaration et pour la constater par voie d'expertise. Les parties étaient également non recevables, après le même délai pour toute demande en restitution de droits perçus.

Sous l'empire de la législation antérieure à la loi du 31 janvier 1914, la restitution de certains droits d'enregistrement était aussi réglementée ;

1^o Par l'art. 58 § 3 l. 3 mai 1841, qui autorisait la restitution des droits perçus sur les acquisitions amiables d'immeubles faites antérieurement aux arrêtés des préfets pour l'exécution de travaux d'utilité publique « lorsque dans le délai de deux ans à partir de la perception il sera justifié que les immeubles acquis sont compris dans ces arrêtés ».

2^o Par l'art. 14 l. 25 juin 1841, d'après lequel la restitution des droits perçus sur les cessions d'office non suivies d'effet, ou dont le prix est réduit, pouvait être effectuée si la demande en était faite « dans le délai de deux ans à compter du jour de l'enregistrement du traité ou de la déclaration ».

3^o Par l'article 5 l. 25 février 1901, qui fixait à deux ans à compter du jour de la déclaration « le délai pendant lequel les parties étaient admises à se pourvoir en restitution des droits de mutation par décès, lorsque à défaut de justifications, jugées suffisantes, la demande en déduction d'une dette n'était pas admise par le receveur ;

4^o Par l'art. 13 n^o 2 de la même loi qui, au cas d'usufruits successifs, fixait également à deux ans, à compter du jour du décès du précédent usufruitier, « le délai accordé au nu-propriétaire pour obtenir » la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins, si le droit acquitté par lui, l'avait été d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ;

5^o Par l'art. 14 l. 25 février 1901, aux termes duquel la restitution des droits de mutation par décès perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit et de la nue-propriété, pouvait être effectuée, sur la justification de l'âge de l'usufruitier, dans les deux ans de la perception ;

6^o Enfin, par l'art. 40 l. 28 avril 1816, portant que « en cas de retour de l'absent, les droits payés seront restitués, sous la seule déduction de celui auquel aura donné lieu la jouissance des héritiers ». A défaut de disposition relative à la prescription, la restitution autorisée par cet article n'était soumise qu'à la déchéance quinquennale édictée par l'art. 9 l. 29 janvier 1831.

La loi du 18 janvier 1912, laissait subsister ces prescriptions spéciales. D'autre part, dans son instruction 3337, l'Administration émettait l'opinion que « le nouvel article 60 ne déroge en rien à l'art. 61 n^o 1-2 de la loi du 93 frimaire an VII, suivant lequel les parties sont non recevables, après deux années à compter de l'enregistrement, pour toutes demandes en restitution de droits perçus. D'après le même article, dit-elle encore, dernier alinéa, cette prescription peut être suspendue par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration du délai. Mais les droits perçus sont irrévocablement acquis au Trésor, si l'événement, qui en motive la restitution, se réalise plus de deux ans après la date à laquelle ils ont été perçus. Il en serait ainsi, notamment, dans le cas où un jugement prononçant l'annulation d'un contrat à une date antérieure à l'échéance de la prescription biennale ne viendrait à acquérir force de chose jugée qu'après l'expiration du délai de deux ans à partir du jour de l'enregistrement de l'acte ». Il résultait de ce système, qui a soulevé de vives réprobations (R. E. 5588-42. T. R. 50 à 56), que les dispositions libérales de la loi du 18 janvier 1912, ne pouvaient, le plus souvent, recevoir leur application en ce qui concerne les droits restituables par suite d'événements postérieurs à la perception, car le jugement ou l'arrêt susceptible de motiver, la restitution n'intervenait ou ne devenait définitif, en raison des délais de procédure, qu'après l'accomplissement de la prescription biennale.

Aussi, tout en maintenant la prescription de deux ans, une loi du 31 janvier 1914 décide que, en ce qui concerne les droits régulièrement perçus, après la promulgation de la présente loi, et dont la restitution n'est pas prohibée par la loi du 18 janvier 1912, l'action en remboursement sera prescrite 1^o après cinq ans à compter du jour de l'enregistrement ; 2^o après une année à compter du jour où les droits sont devenus restituables.

Les prescriptions seront interrompues par les demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais, mais elles seront acquises irrévocablement si les poursuites commencées sont discontinuées pendant une année sans qu'il y ait d'instance devant les juges compétents, quand même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré.

« Sont maintenues les prescriptions établies par l'art. 40 l. 28 avril 1816 par la loi du 21 février 1901 ;

« Sont abrogés en ce qu'ils ont de contraire à la présente loi, l'art. 58 § 3 l. 3 mai 1841 et l'art. 14 § 3 l. 25 juin 1841.

165. — *Quel est le montant de la restitution.* — Les sommes perçues sur les actes et conventions dont les droits sont sujets à restitution doivent être restituées en entier.

En cas d'annulation, porte l'inst. 3337, ou de réformation partielle d'un acte ou d'un jugement, le droit d'enregistrement ne sera restitué que dans la mesure de cette annulation ou réformation.

En matière de jugement annulé, « la restitution pourra tout d'abord porter, (lit-on dans le T. R. 93 et s.) sur le droit de condamnation, établi par la loi du 26 janvier 1892 et qui sera restitué totalement, ou en partie seulement, selon la décision de la Cour. Le droit de 0,50 0/0 qui frappe l'arrêt sera d'ailleurs exigible sur la partie de la condamnation confirmée.

Elle portera également sur le droit de titre ou de mutation que le jugement avait pu rendre exigible : la décision étant mise à néant, il ne peut plus, en effet, résulter de cette décision un titre quelconque pour l'une ou l'autre des parties.

De même le droit de don manuel que la loi du 18 mai 1850 déclare exigible sur les reconnaissances judiciaires et qui est perçu en dehors de toute condamnation sera restituable si la décision du tribunal, motivée en partie par l'existence du don manuel n'en fait aucune mention dans son dispositif. Mais il faut observer que si le droit est perçu, sur la reconnaissance constatée dans ces circonstances, c'est parce que le motif du jugement justifiant le dispositif se trouve implicitement contenu dans ce dernier : le dispositif étant annulé, les motifs qui l'ont provoqué disparaissent en même temps.

Pour les mêmes raisons les droits de titre ou de mutation, perçus à raison de l'interprétation donnée par le tribunal aux conventions qui lui étaient soumises sera restituable sur l'arrêt qui admettra une autre interprétation. Toutefois, dans ce cas, l'acte interprété étant la cause de la perception, la restitution ne portera que sur la différence entre les droits perçus et ceux que l'arrêt rend exigibles à raison de son interprétation nouvelle. Il s'agit, en effet, seulement de sommes dues par les mêmes débiteurs pour une même convention ; l'imputation peut donc être admise.

La loi, nous l'avons vu, limite quelquefois le montant de la restitution. Elle le fait notamment pour les droits de succession à restituer sur les biens d'un absent. Il n'y a pas lieu de restituer non plus les droits des contrats innommés. Ainsi, pour les contrats de mariage, la situation devant être la même que si l'acte passé sous condition suspensive avait été enregistré à ce titre, un droit fixe reste dû et le droit à retenir, est celui des actes innommés.

Toutefois, il résulte de l'art. 14 de la loi du 25 juin 1841 que les droits perçus sur une cession d'office non suivie de réalisation sont restituables en entier.

D'autre part, toutes les fois que les droits seront à restituer par application de la loi du 18 janvier 1912, il n'y aura pas lieu de retenir le droit fixe à titre de salaire de la formalité. Le nouvel article 60 ne contient, en effet, aucune réserve à cet égard. (Inst. 3337 p. 7).

Enfin, et c'est de jurisprudence constante, aucun impôt soit direct, soit indirect ne peut être augmenté, ni diminué, ni modifié qu'en vertu d'une loi. Dès lors les droits d'enregistrement ne produisent pas d'intérêts au profit de l'Etat, qui ne peut de son côté être condamné aux intérêts des sommes indûment perçues et dont la restitution est ordonnée (Cass. 2 flor. an XIII B. C. 68-5 mars 1837. T. 2397 2 B. C. 54. S. 136 ; D. 67 I. 146 — 22 nov. 1875 R. P. 4290 ; J. 19921 ; R. P. 4591 ; J. 2542.1. S. 76.1.182 ; D. 76.1.108 — 7 fév. 1877 ; R. P. 4591 ; J. E. 20516. 1.2570 — 7 S. 77.1.131 ; D. 77.1.175 ; Seine 7 nov. 1890 ; R. P. 7505).

Mais lorsque la perception est irrégulière, outre les droits d'enregistrement, le droit de timbre de la pétition par laquelle les parties ont demandé la restitution des droits, est restitué (l. 29 mars 1897 art. 42).

Au contraire, lorsque la restitution est effectuée en vertu de la loi nouvelle « le remboursement des droits d'enregistrement n'entraînera pas celui des droits de timbre auxquels aura été assujettie la

pétition, conformément à l'art. 12 de la loi du 13 brumaire an VII. L'art. 42 de la loi du 29 mars 1897, qui prescrit ce remboursement, présente en effet, un caractère limitatif et ne peut recevoir son application qu'autant qu'il s'agit de pétitions tendant à la restitution de droits ou taxes indûment perçus par suite d'une erreur imputable au receveur (J. 2924 § 6 et I. 3080-6) ».

Cette doctrine, qui est celle de l'inst. 3337, paraît mieux fondée que l'opinion contraire émise par le T. R. (n° 118), qui confond les droits régulièrement perçus, et restituables aux termes de la loi du 18 janvier 1912, avec les droits indûment perçus.

166. — *Comment s'opère la restitution.* — La restitution, en principe, n'est soumise à aucune forme particulière : un mandat de paiement est délivré aux parties qui, en touchant les sommes délivrées à la caisse du receveur, apposent leur acquit sur ce mandat.

Je ne m'étendrai pas sur les règles qui président à la délivrance et au paiement de ces mandats parce qu'elles appartiennent plutôt à la Comptabilité et à la Manutention qu'à la Science du Droit fiscal.

Les ouvrages spéciaux (Deltour Manuel pratique de comptabilité 7^e éd. 193 et s. : Vuarnier éd. 1848 n° 4964 à 4971 et 5263 à 5269 — Géraud 2^e éd. 189 n° 1815.1.4718-3 et Maguéro Diction. de Compt., le règlement du 26 janvier 1846 § 914 et s.) pourront être utilement consultés sur ce point.

CHAPITRE XVI

Appréciation du régime actuel de l'Indû en droit fiscal

167. — En résumé, notre droit fiscal ne s'est jamais écarté, en matière de droits irrégulièrement perçus, du principe d'éternelle justice, que ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition.

Au contraire, en matière de perception régulière dont la cause d'exigibilité a été rétroactivement anéantie, l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII avait rejeté ce principe.

Mais la loi du 18 janvier 1912 a abrogé cette législation d'exception, pour lui substituer des dispositions plus libérales et plus satisfaisantes.

168. — Tandis que les projets Caron, Bisseuil, Cesbron et Reveillaud, inspirés d'un souci exagéré de défendre les intérêts du Trésor, avaient le tort de laisser subsister le régime de la non-restitution, consacré par l'art. 60 précité, la loi du 18 janvier 1912, sans compromettre ces mêmes intérêts, a le mérite de mettre en harmonie les principes du droit fiscal moderne avec ceux du droit civil ; elle apporte donc une amélioration sensible à notre loi d'impôt en faisant disparaître une mesure empreinte d'une rigueur excessive, et souvent inique, tarit, par suite, une source de critiques et de plaintes très vives et parfois même très fondées, et, retournant aux principes de notre ancien droit et du droit récent de l'Alsace-Lorraine, qui sont aussi ceux que la loi de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a consacrés, elle laisse en arrière les législations belge, italienne, tunisienne, celle de nos diverses colonies, les lois sur le timbre et les droits d'hypothèques. Elle vaut mieux que la loi allemande, appliquée à l'Alsace-Lorraine, qui ne formule aucune réserve en faveur des intérêts du Trésor.

169. — On a reproché toutefois à la loi nouvelle de ne pas appliquer aux résolutions, qui se produisent de plein droit, et aux annulations, qui sont constatées par une convention amiable, le principe de la restitution.

« Sans doute, a-t-on dit, on craignait la fraude ; mais l'annulation ou la résolution judiciaire ne peuvent-elles pas également dissimuler des fraudes ? La Régie n'est-elle pas armée par le droit commun, contre les fraudeurs ? »

Cette critique ne me paraît pas fondée. Je concède que la fraude est possible, même lorsque l'annulation est judiciaire. Mais il faut reconnaître qu'en fait l'intervention de la justice la rendra bien difficile et qu'elle sera toujours très rare. Les rétrocessions, les annulations qui sont l'œuvre des parties, les causes d'anéantissement de l'acte qui sont réputées opérer de plein droit, au contraire, pourront être fictives et se prêter, sans entrave à toutes sortes de combinaisons frauduleuses. Et s'il existe des textes de droit commun, dont la Régie puisse faire usage contre les fraudeurs, en réalité, ces textes sont d'une application exceptionnelle. en pratique, parce que la fraude ne se présume pas et que si la Régie acquiert bien souvent l'intime conviction de l'existence d'une fraude, elle n'est pas à même, le plus souvent, de réunir et de produire à la justice les éléments de la preuve, selon les règles de la procédure écrite.

Mais le législateur, à mon sens, aurait dû autoriser la restitution lorsque le contrat est résolu par l'effet d'une condition résolutoire, comme lorsque la résolution procède d'une cause de nullité, toutes les fois du moins que la résolution aurait été constatée par une décision judiciaire devenue définitive. Les motifs d'équité sont les mêmes dans les deux cas, et les craintes de collusions dans le premier cas sont beaucoup plus imaginaires que réelles, attendu que la fraude serait le plus souvent déjouée par les tribunaux (V. disc. au Sénat J. O. 25 juin 10 p. 1563 col. I.).

170. — On pourrait encore reprocher avec raison à la loi nouvelle d'être rédigée en termes beaucoup moins clairs, moins précis, que les art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII et 38 du décret du 19 avril 1912 applicable à la Tunisie ; les mots actes, contrat, révocation, résolution, rescision, sont employés sans souci de leur acception juridique ; leur interprétation donnera lieu à plus d'une incertitude, à plus d'une difficulté, à bien des instances. Le texte de la loi est loin d'être aussi complet que celui de l'art. 38 précité et des propositions Bisseuil et Durand.

On a pu faire grief à la loi du 18 janvier 1912 d'avoir maintenu, par son silence, la prescription biennale, sans avoir reporté le point de départ du délai au jour du jugement ou de l'événement qui autorise la restitution, alors surtout que la proposition Bisseuil contenait sur ce point des dispositions simples, précises et complètes. Mais cette lacune de détail a été corrigée depuis, nous l'avons vu, par la loi du 31 janvier 1914.

171. — Enfin, pour ma part, je regrette qu'au cas de perception régulière dont la cause est rétroactivement anéantie, la restitution soit autorisée sans aucune retenue au profit du Trésor. On a laissé échapper une source appréciable. surtout en l'état actuel de nos finances, de revenus pour le budget.

Il eut été juste, en effet, de conserver soit un droit fixe, soit même, une fraction minime de l'impôt.

L'acte sur lequel les droits ont été perçus a été, jusqu'au moment postérieur où il fut anéanti, de la même utilité juridique pour les parties que s'il était resté irrévocable ou définitif. Il a pu donner lieu à une exécution forcée, à une demande en paiement ou en revendication. Il est légitime qu'une faible partie des droits d'enregistrement, lesquels correspondent à une formalité dont l'utilité et la matérialité n'ont pu rétroactivement disparaître, reste perçue. Et tout travail mérite salaire. Or l'Administration a donné une

formalité. Peu lui importe si ce travail, effectué soit en raison des exigences de la loi, soit sur la réquisition des parties, leur est utile ou non. De plus, l'examen de la demande en restitution et les opérations d'ordre et de comptabilité qui en sont la suite entraînent un labeur considérable, conséquence de la seule faute ou tout au moins de l'erreur des parties et en tous cas ne provenant pas du fait de l'Administration. Ces formalités, ces opérations pourraient être, à bon droit, rémunérées.

Il eut donc été parfaitement équitable, et nul ne se serait plaint, en redressant les dispositions rigoureuses de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, de réserver comme en Tunisie (supra 18) une part destinée à désintéresser le Trésor et en même temps dans une faible mesure (par le jeu des remises) le receveur, du surcroît de travail auquel il est astreint en pure perte vis-à-vis de l'État.

Le projet Caron, émanant d'un homme d'expérience, rompu à la pratique des bureaux, ne résentait pas cette lacune. Les projets Bisseuil et Durand échappaient également à pareille critique.

172. — Enfin, l'instruction des pétitions en restitution dans les bureaux et dans les directions absorbe une grande partie du temps que l'on devrait consacrer à la découverte des droits cédés et à leur recouvrement.

Elle nuit également à l'étude complexe d'une législation toute nouvelle et donc l'imperfection rend les remaniements trop fréquents. Il est à craindre que les intérêts du Trésor n'en souffrent.

Il est à craindre surtout que le contribuable, écrasé d'impôts, cherche non seulement à se soustraire à ses obligations par des insuffisances d'évaluations ou des moyens illégaux, mais qu'il essaye encore, par la voie détournée de la restitution, de rentrer en possession de sommes par lui versées au Trésor. Cette crainte n'est pas chimérique. La fraude a beau jeu ; l'agent, dont la tâche se fait chaque jour plus lourde, n'a plus le temps suffisant pour en assurer la répression et il faut reconnaître qu'au lendemain d'une guerre où les appétits particuliers se sont affirmés insatiables, et où la préoccupation nationale ne fut jamais un frein suffisant aux entreprises procédant de l'intérêt individuel, l'application de la loi du 18 janvier 1912 ne pourra qu'aggraver encore le mal.

173. — Quoiqu'il en soit, toutes ces imperfections ne sont que de détails. Le législateur les a déjà corrigées (Prescription) ou les corrigera plus complètement dans l'avenir.

Et l'on peut se montrer satisfait en constatant qu'avec la loi du 18 janvier 1912, la conception de la justice et de l'équité, en matière d'impôt, a fait un sérieux progrès.

Table des principales Abréviations

Al.	Alinéa.
An.	Annexe.
Ar.	Arrêté.
Art.	Article.
Aub. et Rau.	Aubry et Rau.
Av. C. E.	Avis du Conseil d'Etat.
C. C. ou C. civ.	Code Civil.
C. or ou C. proc.	Code procédure civile.
Cass.	Cassation arrêt.
Cass. ch. réun.	Chambres réunies.
Cass. civ.	Chambre civile.
Cass. req.	Chambre des requêtes.
Col.	Colonne.
Concl.	Conclusions.
C. ou Contr.	Contrôle de l'Enregistrement.
D. 97.1384.	Dalloz Recueil périodique année 1897 1 ^{re} partie page 361.
D. Rép. V ^o Enreg.	Répertoire de jurisprudence Dalloz au mot enregistrement.
Déb. Parl.	Débats parlementaires.
Déc.	Décision.
D. M. F.	Décision du Ministre des Finances.
Décl.	Déclaration.
D. E.	Dictionnaire de l'Enregistrement.
Doc. parl.	Documents parlementaires.
cod verb.	au même mot.
Gouv.	Gouvernement.
I.	Instructions de l'Administration.
J. N.	Journal du Notariat.
J. ou J. E.	Journal de l'Enregistrement.
J. O.	Journal Officiel de la République Française.
L.	Loi.
Loc cit.	A l'endroit cité.
N ^o	Numéro.
Op. cit.	Ouvrage précité.
P.	Page.
Parl.	Parlement.
R. G.	Répertoire Général Garnier.
R. P.	Répertoire périodique.
R. E.	Revue de l'Enregistrement.
R. N.	Revue du Notariat.
S.	Suivant.
S. 98.133.	Sirey année 1898 première partie p. 33.
Tit.	Titre.
T. A.	Traité Alfabétique de M. Maguero.
T. R.	Traité anonyme « de la Restitution » Paris 1912.
V.	Voir.
V ^o	Au mot.

Bibliographie

Droit civil

- Demolombe* Cours élémentaire de droit Napoléon
tome 31. Traité des engagements
qui se forment dans Convention Paris
1882.
- Baudry-Lacantinerée* Précis de Droit civil 12^e édition Paris
1912-1914, 3 volumes.
- Planiol* Traité élémentaire de Droit civil. Paris
1911, 3 volumes.

Droit fiscal

a) Régime Ancien

- Charles Loyseau* Du Dégrevissement par hypothèque
L. IV Chap. V édité à Lyon en 1701.
- Bosquet* Dictionnaire raisonné des Domaines et
produits domaniaux édition 1762
3 volumes. Et les ouvrages cités dans
le texte.

b) Régime de frimaire

- Les Rédacteurs* Dictionnaire des Droits d'Enregistre-
ment, de timbre, de greffe et d'hypo-
thèques 4^e édition Paris 1907-1911
6 volumes, tenu à jour par le Journal
de l'Enregistrement fondé en l'an VII
(1798) par une Société d'employés
supérieurs de l'Administration.
- Garnier* Répertoire général et raisonné de
l'Enregistrement, 7^e édition Paris
1890-1892 6 volumes, tenu à jour par
le Répertoire périodique de l'Enre-
gistrement fondé en 1854.

- Maguero* Traité alphabétique des Droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèques, 2^e édition Paris 1910-1911, 5 volumes, tenu à jour par la Revue de l'Enregistrement fondée en 1892.
- Championnière et Rigaud* Traité des Droits d'Enregistrement 2^e édition Paris 1851, 6 volumes.
- Demante* Exposition raisonnée des principes de l'Enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII, 42^e édition 1898.
- Naquet* Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2^e édition, Paris 1899, 3 volumes.
- Wahl* Traité du Droit fiscal 1902-1903.

Régime actuel

- Anonyme* Traité théorique et pratique de la restitution des Droits de l'enregistrement 1912.
- Journal de l'Enregistrement articles 28.487 et 28.684.
- Revue de l'Enregistrement articles 5461 et 5588.
- Répertoire périodique art. 12.517.
-

Table Alfabétique

A

Absent.	65.126.1616
Acte Enregistrement non obligatoire.	159
— produit en cours d'instance	165
Adjudications annulées en justice.	64.125
— par un failli	
— un incapable	155
— Licitation.	120
Age de l'usufruitier.	71
Algérie.	17
Alsace-Lorraine	20
Annulation.	355.41.119 135.146ets.
— nécessité d'une décision judiciaire.	156
Appel Jugement annulé.	58.155 b 156
Appréciations de l'art. col. 22 frim. an 7.	73 et s.
— l. du 18 janv. 1912	167 et s.
Arrêté droit de titre.	12.123
Atténuation de la règle posée par l'art. 60 l. du 22 frim. an 7	82 et s.
Autorisation du Gouvernement	67.128
Avis du Conseil d'Etat. Interprétation	64.125
Avoué	162
Ayant droit.	162

B

Bail impôts.	112
Belgique.	22
Bénéfice d'inventaire	120
Biens d'un absent.	65.126
— n'existant pas dans la succession	82
Bureau de tabac, Gérance.	116
— incompetent	107

C

Capital indiqué comme revenu.	112
— supérieur au cours de bourse	112
Cession de débit de tabac.	116
— d'Office	67.128.161 165

C (Suite)

Cession de pharmacie	116
Charges non déclarées. Vente	155
Colonies	19
Communauté renonciation	120
Compensation de droits	161
Condamnation chiffre erronné	115
— Droit de	165
Condition résolutoire	35 à 40, 57 119, 133 et s.
— contenance à vérifier	155
— Survenance d'enfant	143
— Vente prise à fixer par experts	116
Conditions suspensives	34, 56, 117
Contrat de mariage	34, 56, 116.
Conseil d'Etat (avis)	64, 125
Conséquences du paiement indû	4
Contenance — Objet vendu	155
Contrat — Annulation	35 b. 41, 58
— délégation de prix	63, 124
— de mariage	34, 56
— présenté à la transcription	116
— soumis à l'approbation	116
Créanciers ayants-droit	162
— Fraude au droit	162
Créance touchée par le défunt	112
Critique de l'art. 60 l. 22 frim. an 7	73 et S.
— l. 18 janv. 1912.	167 et S.

D

Débit de tabac	116
Déclaration estimative	120
Déduction du passif	69, 82
Défaut de mention, justification ultérieure	130, 144, 3 ^o et 62, 123
Défaut de paiement du prix	144
Défendeur à la demande en restitution	163
Déficit de contenance	155
Définition de l'Indû	3
Degré de parenté — Indication erronée	112, 120
Délégation de prix	63, 124
Demandes en restitution	163
Difficulté du problème de l'Indû en droit fiscal	30
Dividendes encaissés par le défunt	112
Domages intérêts	120
Don manuel, Restitution	165
Donation	113
— survenance d'enfant	143

D (Suite)

Double vente	155
— paiement des droits	108
Droit de condamnation	165
— d'hypothèque	28
— de mutation sur les biens d'un absent	65, 126, 164 6°
— fixe	165, 171
— de titre	62, 123, 165
— non dûs	109
— non perçus	158
Droits plus élevés que ceux dûs	109
— restituables	165

E

Erreur de fait	55, 11 et S.
— dans les donations	113
— du receveur	38, 53, 54, 110
— Jugements	115
— Justifications	111, 163
— Successions	112
— Testament enregistré par	159
— Ventes	114
Evaluation pour la perception	120
— exagérée	82
Evénements antérieurs	59
— ultérieurs	35 c. 42, 59 120 et S.
Eviction	35 c. 42, 115
Exceptions au principe de l'art. 60	61. et 121 et S
— interprétation restrictive	72
— au principe de la restitution	119 et S.
Experts (prix de vente à fixer par)	116
Expropriation	66, 127, 164. 1°

F

Faillis	155
Faillite	69, 130, 164. 2°
Fraude aux droits des créanciers	155

G

Gérance de débit de tabac	116
-------------------------------------	-----

H

Héritiers bénéficiaires	120
Huissier	166

I

Impôts	112
— divers. Restitution.	29
— de transmission.	25
— sur le Revenu	26
— du Timbre	24
Imputation des droits.	160
Incapable	155
Intérêts moratoires	165
Interprétation fausse	38, 53, 54. 110, 165
Italie.	21

J

Jugement adj. Prix erroné	115
— annulé	155 bis
— appel	58, 155 bis 156
— droit de titre	32, 165
Justification de l'erreur	11, 163
— du paiement des droits.	12, 123

L

Législation fiscale française.	13
— — romaine	12
— privée française	9, 10, 31 à 33
— — romaine	8
Legs réduits	59, 120
Lésion	152, 153
Licitation.	120
— Héritiers bénéficiaires	120
— Partage ultérieur	120

M

Mandat de restitution	166
Mandataire	162
Marchés	120
Mention d'enregistrement	12.123
Modification dans la dévolution	59
Motif de l'art. 60	43 et S.

N

Nécessité d'un paiement droit fiscal	158
Nécessité d'un paiement privé	36
Nomination par le Gouvernement	67.128
Notaire	162
— Hors fonctions	162
Nullité	35 b 41.119 135 146 et S. 155
Nécessité d'une décision judiciaire	156

O

Objet de la Thèse	1/2
— vendu deux fois	155
Office Cession	67.128.164. 2° 165
Opposition Jugement annulé	156

P

Partage ultérieur	59.120
— licitation	106.162
Parties contractantes	106.162
Passif	69.82.130. 164.3°
Paiement cause future	34
— dont la cause a disparu	35.390
— imposé à l'une des parties	162
— justification	62.123
— droits de succession	107
— sans cause	33.38.106 et S.
— volontaire de droits	159
Pharmacie	116
Perception exagérée	109
Principe de l'Indû ex morale, en religion, en droit positif	6 et 7
Perception irrégulière	49.55.57 à 60 104 et S.

P (Suite)

Pétition forme	163
— droit de timbre.	163, 165
Prix délégation.	63, 124
— défaut de paiement	144
— de vente à fixer par expert.	116
— Erreur sur le prix	114
Projets Briseuil.	89
— Caron	88
— Cesbron	90
— Durand	93 et S.
— Reveillaud	91

R

Recel.	120
Réciprocité entre le Trésor et le contribuable	80
Recours contentieux	163
— gracieux.	163
Réduction de legs	59, 120
Réméré	110, 142
Renonciation à la communauté	120
— à legs, à succession.	59, 12
Réserves et protestations	59
Résolution condition	40 119, 133 et S.
— annulation	35 b, 41, 119 135, 146 et S. 155
— autres événements.	40, 134 et S.
Revenu erreur	112
— exagéré	112
Rôle de l'erreur en droit fiscal.	159
— privé.	36

S

Simulation.	155
Succession bail courant.	112
— biens aliénés	112
— n'appartenant plus.	112
— sortis de l'hérédité	112, 120
— créances touchées par le défunt	112
— degré de parenté.	112
— dividendes encaissés par le cujus.	112
— droit de retour.	112
— erreur ou changement dans la dévolution	112, 120

S (Suite)

Succession renonciation.	120
— Notaire	162
— régie par la loi étrangère	112
— personne vivante	112
— revenu exagéré.	112
— valeurs mobilières exagérées	112
Survenance d'enfant	143

T

Tarif de faveur justifications tardives.	120
Terme	118
Testament annulé	59, 120
— enregistré par erreur.	159
Timbre.	24
Titre (droit de titre)	62, 123, 165
Transcription	25
Tunisie.	18

U

Usufruitier (âge de)	71, 132, 164
	50
Usufruit légal converti en une rente viagère.	120
— successifs	70, 131, 164
	4°
Utilité publique expropriation	66, 127

V

Valeurs étrangères.	112
— mobilières exagérées	112
Vente à la mesure.	116, 155
— Biens d'un absent	155
— charges et servitudes non déclarées	155
— défaut de paiement du prix	144
— double vente	155
— Fonds de pharmacie	116
— lésion	152, 153
— Reméré	40, 142
— judiciaire d'immeubles	68, 129, 166
— Prix à fixer par experts	116
— simulation	155
— succession future	155
— vices cachés.	152, 154

Table Analytique

Introduction	Objet de la thèse.
Notions préliminaires.	de l'Indû. Définition. Conséquences du paiement indû. Fondement de la restitution.
Première partie	Etude historique et de droit comparé.
Deuxième partie	Etude analytique.
Chapitre I	Régime du Droit privé. Répétition de l'Indû.
Chapitre II	Régime de l'Edit. Restitution des droits perçus sans cause.
Chapitre III	Abandon des principes du Droit fiscal ancien et du Droit commun.
Chapitre IV	Régime de la loi du 22 frimaire an VII. Non-Restitution des Droits dont la cause d'exigibilité a disparu par suite d'événements postérieurs.
Chapitre V	Exceptions au principe de la non-restitution des droits régulièrement perçus prévues par l'art. 60 et les lois postérieures.
Chapitre VI	Critique du principe posé par l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII.
Chapitre VII	Atténuations apportées par l'Administration au principe de la non-restitution.
Chapitre VIII.	Retour aux principes du droit fiscal ancien et du droit commun.
Chapitre IX	Régime de la loi du 18 janvier 1912. Restitution des droits payés sans cause.
Chapitre X	Les restitutions autorisées par les lois antérieures et le nouveau régime.
Chapitre XI	Exception prévue par la loi du 18 janvier 1812.
Chapitre XII	Restriction apportée par la loi du 18 janvier 1912 au principe de la restitution.

Chapitre XIII	Nécessité d'un paiement. Rôle de l'erreur en droit fiscal.
Chapitre XIV.	Des rapports de l'imputation et de la compensation avec la restitution des droits.
Chapitre XV	Questions diverses. Par qui peut être intentée l'action en répétition de l'Indû. Par quelle procédure et contre qui. Dans quel délai. Quel est le montant de la restitution. Comment s'opère la restitution.
Chapitre XVI	Appréciation du régime actuel de l'Indû en droit fiscal.

Vu :

Lyon, le 9 juillet 1920.

Le Président de la Thèse,

L. JOSSERAND.

Vu :

Lyon, le 9 juillet 1920.

Le Doyen,

L. JOSSERAND.

Permis d'imprimer :

Lyon, le 9 juillet 1920.

Le Recteur de l'Académie,

JOUBIN.

